

Der Ort der sonstigen Leistung im Umsatzsteuerrecht

von

Dipl.-Kfm. Roland Nonnenmacher

aus

Schwäbisch Hall

1973

Der Ort der sonstigen Leistung im Umsatzsteuerrecht

Inaugural-Dissertation

zur Erlangung des akademischen Grades

eines Doktors der Wirtschafts- und Sozialwissenschaften

(Dr. rer. pol.)

an der Wirtschafts- und Sozialwissenschaftlichen Fakultät

der Friedrich-Alexander-Universität Erlangen-Nürnberg

vorgelegt

von

Dipl.-Kfm. Roland Nonnenmacher

aus

Schwäbisch Hall



Referent: Professor Dr. jur. Walter Schick

Korreferent: Professor Dr. Anton Heigl

Tag der mündlichen Prüfung: 18. Juli 1973

Inhaltsverzeichnis

	Seite
Abkürzungsverzeichnis	X
A. Einleitung	1
I. Bedeutung der Arbeit	1
II. Rechtsgeschichtliche Entwicklung	5
1. Sonstige Leistung	5
2. Ort der sonstigen Leistung	7
III. Abgrenzung und Gang der Arbeit	9
B. Voraussetzungen der Umsatzsteuerbarkeit von Umsätzen	15
I. Inland	15
II. Unternehmer und Unternehmen	17
1. Unternehmer	18
a) Gewerbliche oder berufliche Tätigkeit	19
b) Selbständigkeit	22
aa) Selbständigkeit natürlicher Personen	22
bb) Selbständigkeit juristischer Personen	23
2. Unternehmen und Unternehmereinheit	24
3. Grenzüberschreitende Organschaft und Unternehmereinheit	25
C. Formelle Vorschriften und Umsatzsteuer-System	28
I. Zuständiges Finanzamt	28
1. Bei inländischen Unternehmern	28
2. Bei ausländischen Unternehmern	29
II. Melde- und Steuererklärungspflichten der Steuerpflichtigen	30
1. Meldepflichten	30
2. Steuererklärungspflichten	30

	Seite
III. Mitwirkungspflichten der Steuerpflichtigen	31
IV. Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten der Steuerpflichtigen	32
1. Allgemeine Buchführungspflicht	32
2. Aufzeichnungspflichten nach dem UStG 1967	33
V. Umsatzsteuer-System	34
1. Kurzer Überblick	34
2. Vorsteuerabzug	35
D. Die sonstigen Leistungen	37
I. Lieferung oder sonstige Leistung	37
1. Bedeutung der Abgrenzung	37
2. Merkmale für die Unterscheidung zwischen Lieferung und sonstiger Leistung	37
II. Erscheinungsformen sonstiger Leistungen	42
1. Allgemeines	42
2. Positives Tun	42
a) Typische Fälle	42
b) Sonderfälle	44
aa) Werkleistungen	44
bb) Umtauschgewerbe	45
3. Dulden und Unterlassen	46
a) Einführung	46
b) Duldungsleistungen	46
c) Unterlassungsleistungen	48
4. Mischformen	48
a) Problemstellung	48
b) Hingabe nicht geschützter Erfahrungen, Erfindungen u. ä.	49
c) Übertragung, Bestellung und Abtretung von Diensten	52
d) Nutzungs- und Gebrauchsüberlassungen	53
III. Umfang der dem Unternehmer zurechenbaren Leistung	54
1. Allgemeines	54

	Seite
2. Einschaltung von Zwischenpersonen	54
a) Eigenleistungen - Vermittlungsleistungen	55
b) Ergebnis	63
IV. Einheitlicher wirtschaftlicher Vorgang	66
1. Grundsätzliches	66
2. Darstellung der in Rechtsprechung, Finanzverwaltung und Literatur vertretenen Auffassungen	67
a) Lieferung oder sonstige Leistung	67
b) Mehrere sonstige Leistungen	71
aa) Reisebüroleistungen als Beispiel beim positiven Tun	72
bb) Duldungs- und Unterlassungsleistungen	74
(1) Zuordnung von Nebenleistungen	74
(2) Aufteilung nach Schutzrechten bzw. Schutzgebieten	76
3. Kritik und Ergebnis	80
a) Kritik	80
b) Ergebnis	81
E. Ort der sonstigen Leistung	86
I. Einführung	86
II. Ort der sonstigen Leistung beim positiven Tun	87
1. Grundsätzliche Regelung	87
a) Kurzer Rückblick	87
b) Verständnis aus anderen Steuer- und Rechtsgebieten	88
c) Auslegung nach dem Wortlaut des § 3 Abs. 10 Satz 1 UStG 1967	90
aa) Allgemeines	90
bb) Untersuchung der Merkmale	92
(1) Tätigkeit	92
(2) Inhalt der Leistung	93
(a) Allgemeines	93

	Seite
(b) Kaufvertrag	94
(c) Dienstvertrag	95
(d) Werkvertrag	96
(e) Vermittlungsvertrag	97
(f) Mischformen	98
(3) Wesentlicher Teil	99
cc) Gesamtbetrachtung	101
d) Anwendung der Auslegung	103
aa) Genereller Anwendungsversuch	103
bb) Anwendung anhand der zugrundeliegenden Vertragstypen	106
(1) Grundsätzliches	106
(2) Sonstige Leistungen aufgrund eines Kaufvertrages	107
(3) Sonstige Leistungen aufgrund eines Dienstvertrages	110
(4) Sonstige Leistungen aufgrund eines Werkvertrages	111
(5) Vermittlungsleistungen	115
(6) Nicht direkt zurechenbare Leistungen	118
(a) Vorbemerkung	118
(b) Mitteilung von Erfahrungen (know how), Durchführung von Beratungen, Überlassung von Zeichnungen, Berichten u. ä.	119
(c) Gestellung von Arbeitskräften	122
(d) Einheitliche Leistung	123
e) Leistungserbringung durch Einschaltung Dritter	124
aa) Allgemeines	124
bb) Grundsätzliche Feststellungen	125
cc) Ausgewählte Fälle	127
(1) Reiseveranstalter	127
(2) Werbungsmittlung	128
(3) Einsatz von Untervertretern	131

	Seite
2. Beförderungsleistungen und Vermietung von Beförderungsmitteln	132
a) Begriffliche Grundlegung	132
aa) Beförderungsleistungen	132
bb) Vermietung von Beförderungsmitteln	133
b) Überblick	133
c) Gesetzliche Regelung	134
aa) Frühere Rechtslage	134
bb) Heutige Rechtslage	137
d) Sonderregelung für kurze inländische und kurze ausländische Beförderungsstrecken	139
3. Besorgung von Beförderungen	142
4. Sonstige Leistungen in Freihäfen	143
a) Allgemeines	143
b) Freihafen-Veredelungsverkehr	144
c) Freihafenlagerung	144
III. Ort der sonstigen Leistung beim Dulden und Unterlassen	145
1. Problemstellung	145
2. Die Duldungs- oder Unterlassungsleistung wird ganz im Inland oder Ausland erbracht	146
3. Die Duldungs- oder Unterlassungsleistung erstreckt sich sowohl auf das Inland als auf das Ausland	150
a) Rechtsprechung und Finanzverwaltung	150
b) Literatur	156
c) Kritik und Stellungnahme	159
4. Einschaltung von Zwischenpersonen	162
IV. Zusammenfassung	164
F. Umsatzsteuerliche Vergünstigungen bei sonstigen Leistungen	168
I. Umsatzsteuerbefreiungen	168
1. Einleitung	168
2. Lohnveredelung für ausländische Auftraggeber	169

	Seite
3. Sonstige Leistungen für ausländische Auftraggeber	170
a) Allgemeines	170
b) Handelsübliche Nebenleistungen	171
c) Die geistige Ausfuhr	172
d) Leistungen bei der Ausfuhr, Durchfuhr und Einfuhr	173
e) Besorgung von Auslandsleistungen	174
f) Leistungen der Handelsvertreter usw.	174
g) Leistungen der Hafenbetriebe	176
h) Schleppen, Lotsen und Bergen	177
i) Leistungen zur Auswertung im Ausland	178
j) Buchnachweis	179
4. Leistungen für Wasserfahrzeuge der Seeschifffahrt	179
5. Grenzüberschreitender Güterbeförderungsverkehr	180
6. Befreiungen nach § 4 Nr. 6 bis 26 UStG 1967	181
II. Umsatzsteuerkürzungen	181
1. Allgemeines	181
2. Kürzungsansprüche aufgrund des BerlinFG	182
a) Gemeinsame Voraussetzungen	182
aa) Berliner Unternehmer	182
bb) Westdeutscher Unternehmer	183
cc) Beschränkung auf den Unternehmensbereich	183
b) Kürzungsansprüche des Berliner Unternehmers	183
aa) Begünstigte sonstige Leistungen	183
(1) Werkleistungen	184
(2) Vermietung und Verpachtung von Gegenständen	184
(3) Überlassung von Filmen zur Auswertung	184
(4) Sonstige Leistungen	185

	Seite
bb) Erhöhung des Kürzungsanspruchs	186
cc) Weitere Voraussetzungen	187
(1) Herstellung in Berlin (West)	187
(2) Buchmäßiger Nachweis	188
c) Kürzungsansprüche des westdeutschen Unternehmers	188
III. Erlaß der Umsatzsteuer	189
1. Erlaß der Umsatzsteuer für Beförderungen im Luftverkehr	189
a) Ermächtigung	189
b) Beförderungen im grenzüberschreitenden Beförderungsverkehr mit Luftfahrzeugen	189
c) Beförderungen im Luftverkehr mit Berlin (West)	190
2. Erlaß der Umsatzsteuer im Dienstleistungsverkehr zwischen der BRD und der DDR	191
a) Allgemeines	191
b) Dienstleistungsverkehr zwischen der BRD und der DDR	191
G. Zusammenfassende Betrachtung und Ausblick	194
Literaturverzeichnis	XV
Rechtsprechungsverzeichnis	XXIV
Verzeichnis der verwendeten Verwaltungsvorschriften der Finanzverwaltung	XXXI

A b k ü r z u n g s v e r z e i c h n i s

a.a.O.	am angegebenen Ort
Abs.	Absatz
Abschn.	Abschnitt
a. F.	alte Fassung
Anm.	Anmerkung
AO	Abgabenordnung
Art.	Artikel
Aufl.	Auflage
AWD	Außenwirtschaftsdienst des Betriebs-Beraters
BB	Der Betriebs-Berater
Bd.	Band
BdF	Bundesminister der Finanzen
BefSt	Beförderungssteuer
BefStG	Beförderungssteuergesetz
BerlinFG	Berlinförderungsgesetz
BewÄndG	Gesetz zur Änderung des Bewertungsgesetzes
BFH	Bundesfinanzhof
BFHE	Sammlung der Entscheidungen und Gutachten des Bundesfinanzhofs
BFM	Bundesfinanzministerium
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI.	Bundesgesetzblatt
BGH	Bundesgerichtshof
BMWF	Bundesminister für Wirtschaft und Finanzen
Bp.	Betriebsprüfung
BRD	Bundesrepublik Deutschland
BStBl.	Bundessteuerblatt
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerfGE	Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts
bzw.	beziehungsweise

DB	Der Betrieb
DDR	Deutsche Demokratische Republik
d. h.	das heißt
Diss.	Dissertation
DM	Deutsche Mark
DStR	Deutsche Steuer-Rundschau bzw. Deutsches Steuerrecht
DStZ (A)	Deutsche Steuer-Zeitung, Ausgabe A
DStZ (B)	Deutsche Steuer-Zeitung, Ausgabe B
DV	Durchführungsverordnung
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte
Erl.	Erlaß
EST	Einkommensteuer
ESTG	Einkommensteuergesetz
evtl.	eventuell
EWG	Europäische Wirtschaftsgemeinschaft
f., ff.	folgend, folgende
FA	Finanzamt
FAnpG	Finanzanpassungsgesetz
FG	Finanzgericht
FGO	Finanzgerichtsordnung
FR	Finanz-Rundschau
FVG	Gesetz über die Finanzverwaltung
gem.	gemäß
GewStG	Gewerbsteuergesetz
GG	Grundgesetz
gl. A.	gleicher Ansicht
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
Gr. S.	Großer Senat
HFR	Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung
HGB	Handelsgesetzbuch

i. d. F.	in der Fassung
i. d. R.	in der Regel
Inf. A	Die Information über Steuer und Wirtschaft, Ausgabe für Industrie, Handel, Handwerk und Gewerbe
i. S.	im Sinne
i. V.	in Verbindung
IWB	Internationale Wirtschafts-Briefe
KG	Kommanditgesellschaft
LFA	Landesfinanzamt
LG	Landgericht
m. E.	meines Erachtens
NATO - ZAbk - UStDV	Verordnung zur Durchführung der um- satzsteuerlichen Vorschriften des Zusatzabkommens vom 3. August 1959 zu dem Abkommen zwischen den Par- teien des Nordatlantikvertrages vom 19. Juni 1951 über die Rechtstellung ihrer Truppen - NATO-Truppenstatut -
NJW	Neue Juristische Wochenschrift
Nr.	Nummer
OFD	Oberfinanzdirektion
Offsh-StA	Abkommen zwischen der BRD und den Vereinigten Staaten von Amerika über die von der Bundesrepublik zu ge- währenden Abgabevergünstigungen für die von den Vereinigten Staaten im Interesse der gemeinsamen Verteidi- gung geleisteten Ausgaben
Offsh-StVO	Verordnung zur Durchführung der um- satzsteuerrechtlichen Bestimmungen des am 15. Oktober 1954 abgeschlos- senen Offshore-Steuerabkommens
OLG	Oberlandesgericht

R.	Rechtsspruch
RFH	Reichsfinanzhof
RFHE	Sammlung der Entscheidungen und Gutachten des Reichsfinanzhofs
RFM	Reichsfinanzministerium
RGBl.	Reichsgesetzblatt
RStBl.	Reichssteuerblatt
S.	Seite
SBZ	Sowjetische Besatzungszone
s. o.	siehe oben
sogen.	sogenannt
Sp.	Spalte
StAnpG	Steueranpassungsgesetz
StÄndG	Steueränderungsgesetz
StbJb	Steuerberater-Jahrbuch
StBp	Die steuerliche Betriebsprüfung
Std.	Stand
StEX	Steuererlasse in Karteiform
Stpfl.	Steuerpflichtige(r)
StRK	Steuerrechtsprechung in Karteiform
StuW	Steuer und Wirtschaft
U.	Urteil
u. a.	unter anderen
u. ä.	und ähnliches
USt	Umsatzsteuer
UStDB	Durchführungsbestimmungen zum Umsatzsteuer- gesetz
UStDV	Verordnung zur Durchführung des Umsatz- steuergesetzes (Mehrwertsteuer)
UStG	Umsatzsteuergesetz (Mehrwertsteuer)
UStR	Umsatzsteuer-Rundschau
usw.	und so weiter
u. U.	unter Umständen

v.	vom
Vfg.	Verfügung
VG	Verwaltungsgericht
vgl.	vergleiche
v. H.	von Hundert
VO	Verordnung

ZA-NATO-TSt Zusatzabkommen zu dem Abkommen zwischen den
Parteien des Nordatlantikvertrages über die
Rechtsstellung ihrer Truppen hinsichtlich der
in der BRD stationierten ausländischen Trup-
pen

z. B.	zum Beispiel
ZG	Zollgesetz
Ziff.	Ziffer
z. T.	zum Teil
z. Zt.	zur Zeit

A. Einleitung

I. Bedeutung der Arbeit

Der USt¹⁾, die auf der Grundlage des UStG 1967²⁾ erhoben wird, unterliegen Umsätze (Lieferungen und sonstige Leistungen), die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG 1967). Diese USt trägt zu einem beträchtlichen Teil zum Steueraufkommen des Bundes und der Länder bei³⁾.

Der Anteil der USt, der für sonstige Leistungen erhoben wird, dürfte innerhalb des USt-Aufkommens ebenfalls erheblich sein. Bund und Länder als Beteiligte am Steueraufkommen durch die USt haben im Hinblick auf die Höhe des Gesamtsteueraufkommens ein grundsätzliches Interesse an der Feststellung, ob Umsätze in der Form der sonstigen Leistung im Inland durch Unternehmer gegen Entgelt ausgeführt sind. Nur wenn die genannten Voraussetzungen erfüllt sind, unterliegen solche Umsätze der USt.

Weitaus größere Bedeutung haben diese Feststellungen aber für denjenigen, der diese Umsätze ausführt, da er bereits für seine Preiskalkulation wissen muß, ob er die USt mit in seine Überlegungen einschließen muß oder nicht.

Gegenüber dem früheren USt-Recht brachte das UStG 1967

-
- 1) Im Verlauf der Arbeit wird grundsätzlich bei der Steuer nach dem UStG 1967 nicht von Mehrwertsteuer, sondern von USt gesprochen.
 - 2) Umsatzsteuergesetz (Mehrwertsteuer) v. 29.5.1967, BGBl. 1967 I S. 545, geändert und ergänzt durch Gesetz v. 18.10.1967, BGBl. 1967 I S. 991, der VO v. 19.12.1968, BGBl. 1968 I S. 1374, des Gesetzes v. 23.12.1969, BGBl. 1969 I S. 2381, des BewÄndG v. 27.7.1971, BGBl. 1971 I S. 1157 und des FAnpG v. 30.8.1971, BGBl. 1971 I S. 1426.
 - 3) 1972 betrug der Anteil der USt 46 983 Millionen DM, bei Gesamtsteuereinnahmen des Bundes und der Länder von 168 647 Millionen DM (siehe Monatsberichte der Deutschen Bundesbank, Februar 1973, Statistischer Teil, S. 56).

im System insoweit eine wesentliche Änderung, als nun anstelle der Allphasen-Brutto-Besteuerung, die aufgrund ihrer Kumulativwirkung auch verfassungsrechtlich bedenklich war¹⁾, seit 1.1.1968 eine Nettoumsatzsteuer mit Vorsteuerabzug erhoben wird. Trotz dieses Systemwechsels blieben eine Reihe von Bestimmungen unverändert erhalten, da eine Änderung nicht notwendig wurde. Zu diesen gehören u. a. die gesetzlichen Voraussetzungen über das Vorliegen steuerbarer bzw. steuerpflichtiger Umsätze.

In diesem Zusammenhang muß aber noch erwähnt werden, daß, bedingt durch den Systemwechsel, gleichzeitig eine Erhöhung der USt-Sätze notwendig wurde. Dabei ist der Normalsteuersatz von 4 % auf zuerst 10 % und dann 11 % angehoben worden. Abgeschwächt wird diese Steuererhöhung allerdings durch die Möglichkeit des Vorsteuerabzugs. Dieser Vorsteuerabzug ist aber gerade bei den sonstigen Leistungen, die meist durch hohe Arbeitsleistungen erbracht werden, gering.

Erschwerend kommt hinzu, daß u. U. sonstige Leistungen, die gegenüber Leistungsempfängern im Ausland erbracht werden und im Inland steuerbar und evtl. auch steuerpflichtig sind, in dem Land, in dem die sonstigen Leistungen ausgewertet werden, ebenfalls der Umsatzbesteuerung unterliegen²⁾. Auch können sonstige Leistungen, die

1) Vgl. BVerfG, U. v. 20.12.1966, BVerGE 21 S. 12.

2) Eine Ausnahme machen z. B. die Niederlande, die, abgesehen von Sonderregelungen, von ausländischen Unternehmern keine USt erheben (vgl. Schindler, J., Die Praxis der großzügigen Behandlung ausländischer Unternehmer in der niederländischen Mehrwertsteuer, in: UStR 1970, S. 371 ff.).
Z. B. die Tätigkeit eines deutschen Wirtschaftsprüfers für die Überprüfung der Buchführung einer französischen Betriebsstätte eines deutschen Unternehmens (siehe hierzu Hintzen, L., Konferenz über die Mehrwertsteuer in den EG-Ländern vom 1. bis 3. Juni in Amsterdam, in: UStR 1971, S. 202).

von einem Ausländer¹⁾ einem Inländer²⁾ gegenüber erbracht werden, sowohl der Besteuerung im Ausland als auch im Inland unterliegen. Dabei spielt auch noch eine wesentliche Rolle, daß auf der ganzen Welt unterschiedliche USt-Systeme und vor allem auch erhebliche Unterschiede in der Steuerhöhe bestehen.

Durch die 1.³⁾ und 2.⁴⁾ Richtlinie zur Harmonisierung der USt in der EWG wurde und wird nun versucht, diese Mängel durch gleichlautende Regelungen wenigstens innerhalb der EWG zu beseitigen. Durch die 1. Richtlinie wurden alle Mitgliedstaaten angewiesen, nationale Mehrwertsteuersysteme einzuführen⁵⁾. Andere Staaten (die nicht oder noch nicht der EWG angehören) haben bereits nationale Mehrwertsteuersysteme eingeführt⁶⁾. Wieder andere Staaten wollen das Mehrwertsteuersystem⁷⁾ übernehmen⁸⁾.

Die 2. Richtlinie regelt die Struktur und die Anwendungsmodalitäten des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems. Vorläufig haben die Mitgliedstaaten über die Festsetzung

-
- 1) Personen oder Personenzusammenschlüsse, die weder Wohnsitz, gewöhnlichen Aufenthalt, Geschäftsleitung noch Sitz i. S. der §§ 13 bis 15 StAnpG im Geltungsbereich des Grundgesetzes und in Berlin (West) haben. Nachfolgend mit gleicher Bedeutung verwendet.
 - 2) Personen oder Personenzusammenschlüsse, die ihren Wohnsitz, gewöhnlichen Aufenthalt, Geschäftsleitung oder Sitz i. S. der §§ 13 bis 15 StAnpG im Geltungsbereich des Grundgesetzes und in Berlin (West) haben. Nachfolgend mit gleicher Bedeutung verwendet.
 - 3) Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften 1967, S. 1301.
 - 4) Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften 1967, S. 1303.
 - 5) Dies sollte bereits für alle Mitgliedstaaten ab 1.1.1970 gelten, es traten aber erhebliche Verzögerungen ein. Z. B. hat Italien erst ab 1.1.1973 die USt (Mehrwertsteuer) eingeführt.
 - 6) Z. B. Norwegen, Schweden.
 - 7) U. U. mit gewissen Abweichungen gegenüber dem gemeinsamen Mehrwertsteuersystem der EWG.
 - 8) Z. B. Japan und evtl. auch die USA.

der Steuersätze und gewisser Modalitäten freie Hand¹⁾.

Die z. Zt. gültigen Steuersätze sind recht unterschiedlich²⁾, und es besteht wenig Aussicht, daß eine Angleichung der Steuersätze in den nächsten Jahren möglich ist³⁾.

Die im Rahmen der Arbeit bedeutsamste Bestimmung in der 2. Richtlinie wäre die über den Ort der Dienstleistung. Gem. Art. 6 Abs. 3 gilt als Ort einer Dienstleistung grundsätzlich der Ort, an dem der geleistete Dienst, das abgetretene oder überlassene Recht oder der gemietete Gegenstand vermietet oder ausgewertet werden⁴⁾. Die Mitgliedstaaten können aber vorläufig zur Erleichterung der Steuererhebung einen anderen Ort der Dienstleistung bestimmen, müssen aber gesetzliche Vorkehrungen zur Vermeidung von Doppel- oder Nichtbesteuerungen treffen. Die BRD hat von dieser Möglichkeit Gebrauch gemacht und behielt ihre bisherige Regelung über den Ort der sonstigen Leistung⁵⁾ bei. Diese Regelung weicht von Art. 6 Abs. 3 ab⁶⁾. In § 8 Abs. 1 Nr. 9 UStG 1967 wurde wohl eine Re-

-
- 1) Siehe hierzu Wachweger, D., Die erste und die zweite Richtlinie zur Harmonisierung der Umsatzsteuer, in: UStR 1967, S. 124 ff.; sowie Juretzek, W., Die Verabschiedung der beiden EWG-Richtlinien zur Harmonisierung der Umsatzsteuern, in: DStZ (A) 1967, S. 105 ff.
 - 2) So beträgt der Normalsteuersatz z. Zt. in Frankreich 20 %, hingegen in Luxemburg nur 10 %.
 - 3) Grundlegende Bedenken äußert auch Müller, F., Stand der Umsatzsteuerharmonisierung in der EWG, in: UStR 1972, S. 19 und 21.
 - 4) Italien hat sich z. B. dieser Regelung angeschlossen, so ist eine Dienstleistung nur steuerbar, wenn sie in Italien genutzt wird. Ohne Bedeutung ist, ob der Erbringer der Leistung im Inland ansässig ist oder nicht (vgl. Mennel, A., Die italienische Mehrwertsteuer, in: UStR 1973, S. 27).
 - 5) Siehe S. 7.
 - 6) Im niederländischen UStG ist z. B. geregelt, daß der Ort der Dienstleistung dort sei, wo der Unternehmer, der die Dienstleistung erbringt, wohnt oder seine Niederlassung hat (vgl. de Moor, A.E., Der grenzüberschreitende Waren- und Dienstleistungsverkehr unter dem Mehrwertsteuersystem, in: Bulletin for International Fiscal Documentation 1969, S. 327).

gelung zur Vermeidung der Doppelbesteuerung getroffen, diese greift aber nur in bestimmten Fällen ein.

Zusammenfassend kann gesagt werden, daß auch unter Berücksichtigung der genannten Regelungen umsatzsteuerlich die Feststellung des Orts der sonstigen Leistung nicht an Bedeutung verloren hat, da durch die unterschiedlichen Steuersätze in den verschiedenen Staaten wirtschaftlich andere Belastungen eintreten können und sogar Doppelbesteuerungen möglich sind¹⁾. Hinzu kommt, daß auch die einzelnen Staaten sehr wohl im Hinblick auf ihr Steueraufkommen ein Interesse daran haben können, wo sich der Ort der sonstigen Leistung befindet.

II. Rechtsgeschichtliche Entwicklung

1. Sonstige Leistung

Das UStG 1967 hat sich in seinen Grundzügen aus dem Gesetz über den Warenumsatzstempel v. 26.6.1916²⁾ entwickelt. Allerdings wurden im Gegensatz zu den späteren Gesetzen gem. § 76 nur die Warenlieferungen der Gewerbetreibenden besteuert. Nach der damaligen Regelung galt auch der Betrieb der Land- und Forstwirtschaft, der Viehzucht, der Fischerei, des Gartenbaues und der Bergwerkbetriebe als Gewerbebetrieb. Erst im UStG v. 26.7.1918³⁾ tauchte auch der Begriff der sonstigen Leistung auf. Nach dem vorgenannten Gesetz wurden die im Inland ausgeführten Lieferungen und sonstigen Leistungen der USt unterworfen, die von Personen ausgeführt wurden, die eine selbständige gewerbliche Tätigkeit (einschließlich Urrzeugung und Handel) ausübten. Allerdings nur soweit die Lieferungen

1) Soweit ersichtlich, ist die Vermeidung von Doppelbesteuerungen bei der USt in keinem Doppelbesteuerungsabkommen geregelt.

2) RGBl. 1916 I S. 639.

3) RGBl. 1918 I S. 779.

und sonstigen Leistungen innerhalb dieser gewerblichen Tätigkeiten lagen¹⁾. Von diesem Gesetz wurden also noch nicht die Leistungen aus den sogenannten freiberuflichen Tätigkeiten erfaßt. Bereits ein Jahr später unterwarf das UStG v. 24.12.1919²⁾ auch diese Leistungen der USt³⁾. In diesem Gesetz hieß es dann in § 1 Nr. 1, umsatzsteuerpflichtig sind "Lieferungen und sonstige Leistungen, die jemand innerhalb der von ihm selbständig ausgeübten gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit im Inland gegen Entgelt ausführt"⁴⁾.

Bis zu diesem Gesetz wurde nicht näher definiert, wer dieser jemand zu sein hat. Erst das UStG v. 16.10.1934⁵⁾ führte die Begriffe Unternehmer und Unternehmen ein, die in § 2 erläutert wurden⁶⁾.

Die heutige Definition der sonstigen Leistungen in § 3 Abs. 8 UStG 1967⁷⁾ war bereits mit ähnlichem Wort-

-
- 1) Siehe hierzu Franke, H., Die Geschichte der Reichs-Umsatzsteuer, Diss. 1941, S. 10 ff.
 - 2) RGBL. 1919 I S. 2157.
 - 3) Vgl. Feld, M., Die Entwicklung der Umsatzsteuer in Deutschland, Diss. 1927, S. 11 ff.; Hübschmann, W., Die Entwicklung der Umsatzsteuer in Deutschland aus der Sicht ihrer heutigen Gestaltung, in: FR 1954, S. 533.
 - 4) Vgl. hierzu auch Wauer, G., Erläuterungen zur Rechtsprechung, StuW 1968, Sp. 761. Sinngemäß entspricht die Formulierung der heutigen Regelung in § 1 i. V. mit § 2 UStG 1967.
 - 5) RGBL. 1934 I S. 942.
 - 6) Die Vorschrift des damaligen § 2 Abs. 1 UStG 1934 wurde bis ins UStG 1967 wörtlich übernommen; siehe hierzu § 2 Abs. 1 UStG 1967. Auch § 2 Abs. 2 Nr. 1 wurde bis zum UStG 1967 wörtlich übernommen. Nur die organschaftliche Regelung wurde im Laufe der Zeit in ihrem Wortlaut, wie auch § 2 Abs. 3, geändert. Gegenüber dem UStG 1919 trat durch die Einführung der Begriffe Unternehmer und Unternehmen keine Änderung ein, es handelte sich lediglich um eine textliche Verbesserung (so auch Franke, H., a.a.O., S. 57).
 - 7) "Sonstige Leistungen sind Leistungen, die keine Lieferungen sind. Sie können auch in einem Unterlassen oder im Dulden einer Handlung oder eines Zustandes bestehen."

laut in § 7 Abs. 1 Satz 3 UStDB 1934¹⁾ aufgenommen worden. Aber bereits vor dieser Definition in § 7 Abs. 1 UStDB 1934 wurde die sonstige Leistung gleichlautend ausgelegt²⁾.

2. Ort der sonstigen Leistung

Die jetzige Regelung in § 3 Abs. 10 Satz 1 UStG 1967: "Eine sonstige Leistung wird im Inland ausgeführt, wenn der Unternehmer ausschließlich oder zum wesentlichen Teil im Inland tätig wird, eine Handlung im Inland oder einen Zustand im Inland duldet oder eine Handlung im Inland unterläßt", geht bis auf die UStDB 1934 zurück. Hier hieß es in § 7 Abs. 1: "Eine sonstige Leistung im Inland liegt vor, wenn ein Unternehmer bei einer nicht in einer Lieferung bestehenden Leistung ausschließlich oder zum wesentlichen Teil im Inland tätig wird, z. B. bei der Vermittlungstätigkeit als Handlungsagent, bei der Lohnveredelung für ausländische Rechnung (siehe auch § 18), bei der Abgabe von Gutachten, bei der Anfertigung von Entwürfen oder Zeichnungen für ausländische Auftraggeber und bei der Überlassung von Patentrechten. § 6 Satz 2 findet entsprechende Anwendung."

Diese Vorschrift wurde fast unverändert in § 7 Abs. 2 UStDB 1938³⁾ übernommen: "Eine sonstige Leistung wird

-
- 1) UStDB v. 17.10.1934, RGBL. 1934 I S. 947.
Über den Rechtscharakter von Durchführungsbestimmungen ist zu sagen, daß sie als Rechtsverordnung die im Gesetz getroffene Regelung ergänzen und näher ausführen (vgl. Kühn - Kutter, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, 10. Aufl., 1970, Anm. 4 a zu § 2 AO) und für den Bürger bindenden und befehlenden Charakter haben (vgl. Maunz - Dürig - Herzog, Grundgesetz Kommentar, Bd. II, 1970, Anm. 1 zu Art. 80).
 - 2) Vgl. u.a. Popitz, J., Kommentar zum Umsatzsteuergesetze vom 24. Dezember 1919 und zu den Ausführungsbestimmungen vom 12. Juni 1920, 1921, S. 190 ff.; sowie Koppe - Varnhagen, Umsatzsteuergesetz 1920, 1920, S. 4 ff.
 - 3) UStDB v. 23.12.1938, RGBL. 1938 I S. 1935.

im Inland ausgeführt, wenn der Unternehmer ausschließ-
lich oder zum wesentlichen Teil im Inland tätig wird
(z. B. bei der Vermittlungstätigkeit als Handlungsagent,
bei der Lohnveredelung für ausländische Rechnung) oder
wenn der Unternehmer eine Handlung im Inland oder einen
Zustand im Inland duldet (z. B. die Ausnutzung von Patent-
rechten) oder eine Handlung im Inland unterläßt (z. B.
die Ausübung eines Gewerbebetriebs)." Dieser Wortlaut
wiederum wurde fast wörtlich durch § 7 Abs. 2 UStDB 1951¹⁾
übernommen.

Auch die Sonderregelung für Beförderungsleistungen und
die Vermietung von Beförderungsmitteln in § 3 Abs. 10
Sätze 2 und 3 UStG 1967: "Erstreckt sich eine Beförde-
rungsleistung sowohl auf das Inland als auch auf das
Ausland (grenzüberschreitender Beförderungsverkehr), so
fällt der inländische Teil der Leistung unter dieses
Gesetz. Entsprechendes gilt für die Vermietung von Be-
förderungsmitteln", geht bis auf die UStDB 1934 zurück.
Hier hieß es in § 7 Abs. 2: "Erstreckt sich eine Beför-
derungsleistung oder die Vermietung von Beförderungsmit-
teln sowohl auf das Inland als auch auf das Ausland, so
ist abweichend von Absatz 1 der auf das Inland entfal-
lende Teil steuerpflichtig (z. B. bei der Beförderung
durch Flugzeug)."

Mit kleinen Änderungen ging diese Vorschrift in § 7
Abs. 3 UStDB 1938 ein. Nun lautete der Wortlaut: "Er-
streckt sich eine Beförderungsleistung oder die Vermie-
tung von Beförderungsmitteln sowohl auf das Inland als
auch auf das Ausland, so fällt der inländische Teil der
Leistung unter das Umsatzsteuergesetz."

Diese Regelung wurde wiederum ohne jegliche Änderung
durch § 7 Abs. 3 UStDB 1951 übernommen.

1) UStDB v. 1.9.1951, BStBl. 1951 I S. 482.

Der Gesetzgeber hat § 3 Abs. 10 Sätze 2 und 3 UStG 1967 durch § 3 Abs. 11 Satz 2 UStG ergänzt, indem er die Bundesregierung ermächtigt, mit Zustimmung des Bundesrates, "durch Rechtsverordnung zur Vereinfachung des Besteuerungsverfahrens zu bestimmen, daß im grenzüberschreitenden Beförderungsverkehr kurze inländische Beförderungsstrecken als ausländische Beförderungsstrecken und kurze ausländische Beförderungsstrecken als inländische Beförderungsstrecken angesehen werden".

Ebenfalls neu eingefügt ist in das UStG 1967, daß die Besorgungen von Beförderungen als im Ausland ausgeführt gelten, wenn die besorgten Leistungen im Ausland bewirkt werden (§ 3 Abs. 11 UStG 1967)¹⁾ und daß sonstige Leistungen in einem Freihafen, die im Rahmen eines Veredelungsverkehrs oder einer Lagerung bewirkt werden, als Leistungen im Inland gelten (§ 3 Abs. 13 UStG 1967).

III. Abgrenzung und Gang der Arbeit

Im Verlauf der Arbeit wird deutlich, daß bei der Beurteilung von Sachverhalten bzw. bei der Auslegung des Gesetzeswortlautes auch die in Erlassen und Verfügungen der Finanzverwaltung zum Ausdruck kommende Auffassung herangezogen wird. Dazu ist festzustellen, daß solche Verwaltungsvorschriften der Finanzverwaltung nur die Verwaltungsbehörden, nicht hingegen die Finanzgerichte binden²⁾.

Umstritten ist die Auswirkung auf den Stpfl., d. h. ob sie auch für diesen bindend sind³⁾. Diesem Problem soll nicht weiter nachgegangen werden; man kann allgemein davon ausgehen, daß nur in Ausnahmefällen auch für den Stpfl. eine Bindung eintritt.

1) Ergänzt durch die 6. UStDV v. 25.4.1968, BGBl. 1968 I S. 327.

2) Vgl. Kühn - Kutter, a.a.O., Anm. 4 b) zu § 2 AO.

3) Vgl. Ossenbühl, F., Verwaltungsvorschriften und Grundgesetz, 1968, S. 502 ff.

Der Grundsatz der wirtschaftlichen Betrachtungsweise¹⁾ wird an mehreren Stellen der Arbeit herangezogen²⁾. Er ist in § 1 StAnpG gesetzlich geregelt und hat für das gesamte Steuerrecht Geltung. Aber gerade im USt-Recht kommt der wirtschaftlichen Betrachtungsweise besondere Bedeutung zu und hier insbesondere bei der Beurteilung von Sachverhalten bzw. der Auslegung von gesetzlichen Vorschriften³⁾. Eine Verwendung zivil- bzw. handelsrechtlicher Begriffe bzw. eine Übertragung der zivil- bzw. handelsrechtlichen Gestaltung für die Beurteilung der Auslegung umsatzsteuerlicher Begriffe und Vorgänge ist daher nur bedingt möglich. Wohl kann und wird die zivil- bzw. handelsrechtliche Auslegung ein wichtiges Indiz auch für die umsatzsteuerliche Auslegung sein, entscheidend ist letztlich aber nur der tatsächlich vorliegende wirtschaftliche Inhalt eines Begriffs oder eines Vorgangs⁴⁾. Die zivil- bzw. handelsrechtliche Gestaltung ist vor allem dann von Bedeutung, wenn sie dem wirtschaftlichen Sachverhalt entspricht und einen vernünftigen wirtschaftlichen Sinn hat⁵⁾.

-
- 1) Siehe hierzu die Ausführungen von Hartz, W., Die Auslegung von Steuergesetzen, 1956, und Spitaler, A., Die Einschränkung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise, in: StBJb 1962/63, S. 405 - 436.
 - 2) Z. B. auf S. 45, 67, 82, 93.
 - 3) Zum Problem der wirtschaftlichen Betrachtungsweise im USt-Recht siehe Hirschmann, W., Die wirtschaftliche Betrachtungsweise bei der Besteuerung des Umsatzes, Diss. 1958.
 - 4) So auch u. a. FG Nürnberg, U. v. 30.4.1957, EFG 1958 S. 69. Hübschmann, W., Die Rechtsprechung zu grundsätzlichen Umsatzsteuerfragen, in: UStR 1954, S. 1, meint hierzu, daß es, auch wenn dabei die Regeln des bürgerlichen Rechts nicht mehr abgedeckt werden, darum gehe, die wirtschaftlichen Grundgedanken des UStG stets voll zu verwirklichen. Die ältere Rechtsprechung kommt zum gleichen Ergebnis, vgl. u. a. RFH-U. v. 11.10.1921, RFHE 7 S. 85, U. v. 25.9.1935, RFHE 38 S. 259. Der RFH (U. v. 24.1.1925, RFHE S. 282) ergänzt diese Aussage, indem er klarstellt, daß unabhängig von der äußeren Rechtsform gleiche wirtschaftliche Vorgänge derselben steuerrechtlichen Beurteilung unterliegen.
 - 5) Vgl. u. a. BFH-U. v. 27.10.1966, BSTbl. 1967 III S.132. Anwendung kann diese Auslegung insbesondere bei Lizenz-, Handelsvertreterverträgen u. ä. finden.

Die Ausführungen eingangs der Arbeit (Bedeutung der Arbeit) machten bereits deutlich, daß es bei dem vorliegenden Thema nicht nur um Probleme bei der Bestimmung des Orts der sonstigen Leistung geht, sondern daß auch Fragen der Steuerbarkeit sonstiger Leistungen von besonderer Bedeutung sind. Deshalb wurde der Aufbau der Arbeit so gewählt, daß Schritt für Schritt ersichtlich werden kann, ob ein Umsatz in der Form der sonstigen Leistung steuerbar oder nicht steuerbar ist und ob bei Vorliegen der Steuerbarkeit die Steuerpflichtigkeit gegeben ist.

Zuerst erfolgt eine Darstellung und Untersuchung der allgemeinen Voraussetzungen der USt-Barkeit von Umsätzen. Dabei wird auf die Auslegung der Begriffe "Entgelt" und "im Rahmen seines Unternehmens" verzichtet, da sie im Rahmen der Arbeit unproblematisch sind. Im übrigen ist der Entgeltsbegriff ausreichend in § 10 Abs. 1 Satz 2 UStG 1967 definiert.

Nachdem der Begriff "Inland" näher dargestellt ist, wird auf den für die Steuerbarkeit von Umsätzen wichtigen Begriff des "Unternehmers" eingegangen. Hierbei wird dem Merkmal der Selbständigkeit besondere Beachtung beigemessen, da damit festgestellt werden kann, wer gleichzeitig Steuerschuldner¹⁾ ist und wer die später dargestellten Pflichten zu erfüllen hat. Die Ausführungen sind im wesentlichen darauf ausgerichtet, ob die geforderten Voraussetzungen auch für Ausländer gelten.

Der hieran anschließende Abschnitt C gibt einen kurzen Überblick darüber, welches FA für die Umsatzbesteuerung zuständig ist und welche Melde-, Steuererklärungs-, Mitwirkungs-, Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten vom Stpfl. zu erfüllen sind. Dieser Überblick erfolgt vor

1) Gem. § 13 Abs. 2 UStG 1967 ist der Unternehmer gleichzeitig Steuerschuldner und damit wiederum gem. § 97 Abs. 1 AO Stpfl.

allem im Hinblick auf Ausländer, die im Inland Leistungen ausführen. Im gleichen Abschnitt wird dann noch eine Kurzdarstellung des deutschen USt-Systems geboten.

Im ersten Hauptteil hat sich die Arbeit zunächst mit dem Begriff der sonstigen Leistung zu befassen. Hier wird deutlich werden, daß dieser Begriff positiv nur schwer bzw. überhaupt nicht zu definieren ist, weil ihn das Gesetz als Auffangtatbestand normiert hat: "Sonstige Leistungen sind Leistungen, die keine Lieferungen sind."¹⁾ Zuerst ist deshalb zu fragen, wann eine Lieferung vorliegt. Alle anderen Umsätze fallen bei Verneinung einer Lieferung dann zwangsweise unter die der sonstigen Leistung. Hier ist aber sofort zu prüfen, ob bereits im Hinblick auf die Bestimmung über den Ort der sonstigen Leistung eine weitere Aufteilung und Abgrenzung innerhalb der sonstigen Leistungen erforderlich wird. Der Wortlaut des § 3 Abs. 10 Satz 1 UStG 1967 läßt vermuten, daß eine Aufteilung der sonstigen Leistungen, je nachdem, ob diese durch positives Tun bzw. durch Dulden oder Unterlassen erbracht werden, zweckmäßig erscheint.

Darüber hinaus wird es aber für die Bestimmung des Orts der sonstigen Leistung von Bedeutung sein, ob sogen. Vermittlungsleistungen umsatzsteuerlich anerkannt werden bzw. welche Leistung dem Unternehmer überhaupt zuzurechnen ist.

Eine gleichfalls große Bedeutung kommt der Frage zu, ob ein Vorgang für die Beurteilung über den Ort der sonstigen Leistung insgesamt oder in Teilvorgängen heranzuziehen ist. Je nachdem, ob das eine oder andere zu bejahen ist, ergeben sich weitere Folgerungen für die Frage, wo die sonstige Leistung ausgeführt wird.

Erst im anschließenden Teil der Arbeit wird das eigentliche Problem der Arbeit, wo wird eine sonstige Leistung

1) § 3 Abs. 8 Satz 1 UStG 1967.

ausgeführt, d. h. wo befindet sich der Ort der sonstigen Leistung, untersucht und dargestellt. Wie auch bei der Aufteilung der sonstigen Leistung in die des positiven Tuns bzw. die des Duldens oder Unterlassens erschien es mir zweckmäßig, hier zuerst eine Bestimmung des Orts der sonstigen Leistung beim positiven Tun zu erreichen.

Die generelle Regelung des § 3 Abs. 10 Satz 1 UStG 1967 wird für bestimmte sonstige Leistungen, die in einem positiven Tun bestehen, durch weitere gesetzliche Regelungen durchbrochen. Deshalb schließt sich hier eine Beurteilung und Darstellung der Sonderfälle des § 3 Abs. 10 Sätze 2 und 3 UStG 1967 (Beförderungsleistungen und Vermietung von Beförderungsmitteln), des § 3 Abs. 11 Satz 1 UStG 1967 (Besorgung von Beförderungen) und des § 3 Abs. 13 UStG 1967 (Sonstige Leistungen in Freihäfen) an.

Dieser Teil der Arbeit wird dann mit der Untersuchung und Darstellung des Orts der sonstigen Leistung bei Duldungs- bzw. Unterlassungsleistungen fortgesetzt.

Im folgenden Abschnitt wird versucht, das bis hier untersuchte und dargestellte Bild abzurunden. Hier erfolgt eine Darstellung der umsatzsteuerlichen Vergünstigungen bei sonstigen Leistungen; damit ist zu zeigen, welche Änderung wirtschaftlicher Art noch dadurch eintritt, daß eine steuerbare sonstige Leistung nur teilweise oder überhaupt nicht der USt (Steuerpflicht) unterliegt. Bei diesen umsatzsteuerlichen Vergünstigungen handelt es sich um Befreiungen, Kürzungen und den Erlaß der USt, die wiederum insbesondere im Hinblick auf den grenzüberschreitenden Leistungsverkehr ausgewählt sind. Hier erfolgt aber auch eine Darstellung innerdeutscher Regelungen bzw. der Behandlung des Dienstleistungsverkehrs zwischen der BRD und der DDR.

In fast allen genannten Bereichen wird, soweit dies als erforderlich angesehen wurde und nicht bereits in der Einleitung (Rechtsgeschichtliche Entwicklung) erfaßt ist, die historische Entwicklung der notwendigen Vorschriften kurz dargestellt.

Die Zusammenfassung soll abschließend zeigen, wie die einzelnen Lösungen ineinandergreifen und daß erst bei Beachtung aller Vorgänge ein abschließendes Urteil über den Ort der sonstigen Leistung und der Steuerpflicht dieser Leistung möglich ist. Ferner wurden noch Vorschläge gemacht, wie die in der Arbeit aufgezeigten Schwierigkeiten durch Gesetzesänderungen abgemildert bzw. beseitigt werden können.

B. Voraussetzungen der Umsatzsteuerbarkeit von Umsätzen

I. Inland

Der in § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG verwendete Begriff des Inlands ist in § 1 Abs. 2 UStG 1967 definiert. Durch § 1 Abs. 2 UStG 1967 wurde der bisher geltende Inlandsbegriff des § 1 UStG 1951 i. V. mit § 1 UStDB 1951 übernommen. Das Inland umfaßt danach das Gebiet des Deutschen Reiches in den Grenzen vom 31. Dezember 1937 (Reichsgebiet) mit Ausnahme der Zollausschlüsse und der Zollfreigebiete. Unter Reichsgebiet ist hierbei das Bundesgebiet, die sowjetische Besatzungszone (SBZ)¹⁾ und die Stadt Berlin mit allen Sektoren zu verstehen²⁾.

Grundsätzlich handelt es sich bei den in der DDR getätigten Umsätzen um Inlandsumsätze. Praktisch kommen aber als Inlandsumsätze nur solche Umsätze in Betracht, die im Geltungsbereich des Grundgesetzes und in Berlin (West) getätigt werden³⁾.

Die von deutschem Staatsgebiet umschlossenen Eigengewässer, wie Flüsse, Kanäle, Binnenwasser, Häfen und Meeresbuchten sind umsatzsteuerliches Inland⁴⁾. Auch der über dem umsatzsteuerlichen Inland befindliche Luftraum gilt als Inland. Grundsätzlich sind dort getätigte Umsätze steuerbar, wenn nicht Sonderregelungen eingreifen.

Sogenannte Freibezirke nach § 107 ZG gibt es z. Zt. nicht.

1) Heute Deutsche Demokratische Republik, kurz DDR, einschließlich Berlin (Ost).

2) BFH-U. v. 11.2.1954, BStBl. 1954 III S. 181.

3) Siehe hierzu Sölch-Ringleb-List-Müller, UStG-Mehrwertsteuer, Std. 1. Oktober 1972, Anm. 92 zu § 1.

4) Über die Probleme bei Grenzgewässern siehe Wachweger, D., Umsatzsteuerrechtliche Probleme bei Lieferungen und sonstigen Leistungen im Gebiet von Grenzgewässern unter besonderer Berücksichtigung staatsrechtlicher Kondominate, in: DStZ (A) 1961, S. 321 - 323.

Zollausschlüsse sind deutsche Hoheitsgebiete, die einem ausländischen Zollgebiet angeschlossen sind (§ 2 Abs. 2 ZG). Hierzu gehören z. Zt. die Exklave Büsingen, die von Schweizer Hoheitsgebiet umschlossen und dem schweizerischen Zollgebiet angeschlossen ist, sowie das unter sowjetischer oder polnischer Verwaltung stehende Gebiet ostwärts der Oder-Neiße-Linie¹⁾.

Zollfreiegebiete sind vom Zollgebiet ausgenommene Teile des deutschen Hoheitsgebietes, ohne allerdings ausländisches Zollgebiet zu sein.

Nach § 2 Abs. 3 ZG sind dies:

Deutsche Schiffe und deutsche Luftfahrzeuge in Gebieten, die zu keinem Zollgebiet gehören; das bedeutet, daß Umsätze, die auf Schiffen und Flugzeugen getätigt werden, die sich außerhalb der sogen. Eigengewässer bzw. außerhalb des deutschen Luftraumes befinden, nicht steuerbar sind²⁾.

Die Insel Helgoland; dazu gehört das ganze Gebiet der Insel.

Vom Zollgebiet ausgeschlossene Teile von Seehäfen (Freihäfen), z. Zt. in Bremen, Bremerhaven, Cuxhaven, Emden, Hamburg - Alter Freihafen, Hamburg - Waltersdorf, Kiel. Allerdings tritt hier für sonstige Leistungen, die im Rahmen eines zollamtlich bewilligten Freihafen-Veredelungsverkehrs (§ 53 ZG) oder einer zollamtlich besonders zugelassenen Freihafenlagerung (§ 61 Abs. 2 ZG) bewirkt werden, Steuerpflicht gem. § 3 Abs. 13 Satz 2 UStG 1967 ein³⁾. Darunter fallen insbesondere die Umsätze des Veredlers, des Lagerhalters und des Beförderungsunternehmers.

-
- 1) Plückebaum - Malitzky, Umsatzsteuergesetz - Mehrwertsteuer -, 10. Aufl. 1972, Anm. 1387 zu §§ 1 - 3.
 - 2) So z. B. Umsätze auf deutschen Schiffen auf hoher See (RFH-U. v. 28.2.1930, RStBl. 1930 S. 321).
 - 3) Siehe hierzu auch den BdF-Erl. v. 14.2.1968, BStBl. 1968 I S. 401.

Gewässer und Watten zwischen der Hoheitsgrenze und der Zollgrenze an der Küste (Dreimeilenzone).

Grenzwege und Binnengewässer, die durch Zurückverlegung der Zollgrenze vom deutschen Zollgebiet ausgeschlossen sind, ohne allerdings einem anderen Zollgebiet ausgeschlossen zu sein.

Zum deutschen Hoheitsgebiet gehören nicht die sogen. Zollanschlüsse und damit auch nicht zum umsatzsteuerlichen Inland.

Umsätze, die in im umsatzsteuerlichen Inland liegenden Zollaufschublägern getätigt werden, sind steuerbar. Gesandtschafts- und Botschaftsgebäude sowie ausländischen Mächten gehörendes militärisches Gelände rechnen zum umsatzsteuerlichen Inland; die dort getätigten Umsätze sind somit steuerbar¹⁾.

Als Ergebnis bleibt, daß das umsatzsteuerrechtliche Inland sich weder mit dem staatsrechtlichen (wegen der Ausnahme der Zollausschlüsse) Begriff des Inlandes, noch mit dem völkerrechtlichen Begriff des Inlandes wegen der Nichteinbeziehung der sogen. schwimmenden Gebietsteile sowie der Einbeziehung der ausländischen Schiffe und Grundstücke, noch mit dem Zollgebiet deckt²⁾.

Ausland ist gem. § 1 Abs. 2 Satz 2 UStG 1967 das Gebiet, das nicht umsatzsteuerliches Inland ist.

II. Unternehmer und Unternehmen

Eine Begriffsbestimmung, was unter Unternehmer und Unternehmen zu verstehen ist, gibt § 2 UStG 1967. Danach ist nach § 2 Abs. 1 Satz 1 UStG 1967 Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig aus-

1) So bereits RFH-U. v. 7.3.1922, RStBl. 1922 S. 167.

2) Sölch - Ringleb - List - Müller, a.a.O., Anm. 101 zu § 1.

übt¹⁾). Nach Satz 2 umfaßt das Unternehmen die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers.

In § 2 Abs. 1 Satz 3 UStG 1967 wird dann noch näher definiert, daß unter gewerblich oder beruflich jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen zu verstehen ist; eine Gewinnerzielungsabsicht ist nicht erforderlich. In Abs. 2 wird geregelt, in welchen Fällen eine Selbständigkeit nicht vorliegt.

Liegen die Voraussetzungen vor, so beginnt die Unternehmertätigkeit bereits mit dem Tätigwerden und nicht erst mit dem ersten Leistungsaustausch; sie endet auch mit dem letzten Tätigwerden.

1. Unternehmer

Der Unternehmerbegriff im USt-Recht ist sehr weit zu fassen²⁾. Er deckt sich weder mit dem des allgemeinen Sprachgebrauchs noch mit dem aus anderen Steuer- und Rechtsgebieten. So ist z. B. nach dem GewStG derjenige Unternehmer, für dessen Rechnung das Gewerbe betrieben wird³⁾. Im BGB⁴⁾ wird der Begriff des Unternehmers wohl verwendet, aber nirgends definiert. Jede Einzelperson, jede Personenvereinigung mit oder ohne Rechtsfähigkeit und jede Vermögensmasse, die nach außen selbständig gewerblich oder beruflich tätig wird, kann umsatzsteuerrechtlich Unternehmer sein⁵⁾. Deshalb sind z. B. die sogen. Innengemeinschaften und Innengesellschaften nicht Unternehmer, da sie nicht nach außen hin in Erscheinung treten.

1) Eine ähnliche Regelung findet sich z. B. im belgischen USt-Recht, wobei allerdings nicht der Begriff Unternehmer, sondern Steuerpflichtiger verwendet wird (vgl. Schindler, J., Besonderheiten der neuen belgischen Mehrwertsteuer, in: UStR 1971, S. 298).

2) So auch bereits Koch - Wirkau - Sölch - Ringleb, Umsatzsteuergesetz, 4. Aufl. 1950, S. 44, zum UStG 1934.

3) § 5 Abs. 1 Satz 2 GewStG.

4) Siehe z. B. § 631 BGB.

5) Wegen der Unternehmereigenschaft von Körperschaften des öffentlichen Rechts siehe § 2 Abs. 3 UStG 1967.

Im umsatzsteuerlichen Sinne kann es nicht darauf ankommen, ob der Unternehmer In- oder Ausländer ist oder im Ausland wohnt¹⁾. Dies ergibt sich auch aus § 1 Abs. 2 Satz 3 UStG 1967, in dem es heißt: "Wird ein Umsatz im Inland ausgeführt, so kommt es für die Besteuerung nicht darauf an, ob der Unternehmer deutscher Staatsangehöriger ist, seinen Wohnsitz oder Sitz im Inland hat, im Inland eine Betriebsstätte unterhält, die Rechnungen erteilt oder die Zahlung empfängt."

Wie bereits oben erwähnt, müssen gewisse Voraussetzungen erfüllt sein, um die Unternehmereigenschaft zu bejahen. Die in § 2 UStG 1967 geforderten Voraussetzungen enthalten keine Beschränkung auf das Inland, so daß davon ausgegangen werden kann, daß die Voraussetzungen auch dann erfüllt sind, wenn sie im Ausland vorliegen. D. h. erfüllt ein Ausländer die nachfolgenden Voraussetzungen im Ausland, so ist er Unternehmer i. S. des UStG 1967²⁾.

a) Gewerbliche oder berufliche Tätigkeit

Gem. § 2 Abs. 1 Satz 3 UStG 1967 ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch bei fehlender Gewinnerzielungsabsicht³⁾, als gewerblich oder beruflich anzusehen. Das bedeutet, daß auch bei Vorliegen langjähriger Verluste die umsatzsteuerliche Unternehmereigenschaft vorliegt, also z. B. auch bei sogen. Liebhabereibetrieben.

Somit können alle Tätigkeiten, die der Einnahmenerzielung dienen⁴⁾, wenn sie nachhaltig ausgeübt werden, als

1) So bereits RFH-U. v. 5.12.1932, RStBl. 1933 S. 298, sowie BFH-U. v. 24.2.1966, BStBl. 1966 III S. 261.

2) Gl.A. Rau - Dürrwächter - Flick - Geist, Umsatzsteuergesetz (Mehrwertsteuer), Kommentar, 1967/72, Anm. 8 zu § 2 Abs. 1 und 2.

3) RFH-U. v. 18.1.1922, RStBl. 1922 S. 148.

4) Somit wird z. B. eine Tätigkeit, die nur zur Vermeidung von Ausgaben dient, hier nicht erfaßt.

gewerbliche oder berufliche Tätigkeit angesehen werden. Dabei erfaßt die gewerbliche Tätigkeit des UStG nicht nur die Einkünfte i. S. des § 2 Abs. 3 Nr. 2 i. V. mit § 15 EStG, sondern darüber hinaus alles, was im allgemeinen Sprachgebrauch als gewerblich angesehen wird¹⁾.

Hierbei ist unter Tätigkeit jedes positive Tun sowie das Dulden und Unterlassen einer Handlung oder eines Zustandes zu verstehen.

Mit der Auslegung des Begriffs der Nachhaltigkeit hat sich die Literatur und Rechtsprechung sehr eingehend auseinandergesetzt.

Nach ständiger Rechtsprechung²⁾ liegt Nachhaltigkeit vor, wenn tatsächlich mehrere Handlungen unter Ausnutzung derselben Gelegenheit oder desselben dauernden Verhältnisses vorgenommen werden³⁾. Nachhaltigkeit kann aber auch bereits bei einmaligem Handeln⁴⁾ vorliegen, und zwar dann, wenn bei der Tätigkeit bereits die Absicht vorliegt, bei sich bietender Gelegenheit wieder tätig zu werden⁵⁾.

Wie bereits erwähnt, gilt dies ohne Beschränkung darauf, wo diese Handlungen vorgenommen bzw. vorgesehen sind.

Nimmt z. B. ein Ausländer einmalig im Inland eine Handlung vor, so ist zu prüfen, ob er im Ausland nachhaltig

1) Z. B. auch die Land- und Forstwirtschaft.

2) U. a. BFH-U. v. 3.6.1954, BStBl. 1954 III S. 238, sowie U. v. 13.2.1969, BStBl. 1969 II S. 282.

3) So auch Kröger, F., Forschungskosten, Erfindungen, Lizenzen und Know-how im Steuerrecht, 1969, S. 161.

4) I. d. R. wird allerdings ein einmaliges Handeln nicht das Erfordernis der Nachhaltigkeit erfüllen, so z. B. RFH-U. v. 22.8.1930, RStBl. 1931 S. 152, bei der einmaligen Veräußerung eines Gegenstandes, sowie RFH-U. v. 12.5.1939, RStBl. 1939 S. 926, bei der einmaligen Herausgabe eines Buches.

5) Siehe u. a. RFH-U. v. 28.11.1922, RStBl. 1923 S. 47. Der BFH - U. v. 26.4.1962, BStBl. 1962 III S. 264 - verneinte z. B. bei einem Erfinder, der nur seine deutschen Schutzrechte verkauft hatte, die Nachhaltigkeit, da es sich nachweislich um eine einmalige Handlung ohne Absicht der Wiederholung gehandelt habe.

tätig ist bzw. wird oder die Absicht hat, weitere Handlungen vorzunehmen. D. h. zur Nachprüfung der Voraussetzung der Nachhaltigkeit wird grundsätzlich die Gesamttätigkeit ohne örtliche Begrenzung herangezogen.

Wie oft und in welchen Zeitabständen sich die Handlungen wiederholen, ist kaum von Bedeutung¹⁾.

Die Nachhaltigkeit ist auch dann zu bejahen, wenn durch Vertragsabschluß ein auf Erzielung von Einnahmen gerichteter Dauerzustand geschaffen wird²⁾. Dies ist besonders bei Unterlassungs- oder Duldungsleistungen zu beachten. Ihrer Natur nach ist Dulden und Unterlassen ein fortwährendes negatives Tun, das einem wiederholten positiven Handeln gleichzustellen ist. Darunter fällt vor allem die Lizenzgewährung.

Der BFH³⁾ sieht die Nachhaltigkeit bei Lizenzvergabe als dadurch gegeben an, daß der Lizenzgeber fortgesetzt die eigene Ausübung des Patentrechts unterläßt und die Ausübung des Patentrechts durch den Lizenznehmer duldet. Eine nachhaltige Lizenzgewährung ist auch dann gegeben, wenn der Lizenzvertrag nach den zwischen den Beteiligten getroffenen Vereinbarungen nur vom Lizenznehmer, nicht aber vom Lizenzgeber gekündigt werden kann. Dagegen kann bei der einmaligen Übertragung des Patents⁴⁾ keine Nachhaltigkeit und damit auch keine Unternehmerschaft angenommen werden.

1) Dies gilt auch für Tätigkeiten, die von vornherein zeitlich begrenzt sind, vgl. FG Karlsruhe, U. v. 24.7.1953, EFG 1953 S. 46.

2) Vgl. u. a. FG Karlsruhe, U. v. 3.2.1956, EFG 1956 S. 195; FG Berlin, U. v. 19.11.1970, EFG 1971 S. 315.

3) BFH-U. v. 13.4.1961, HFR 1961 S. 262.

4) Veräußerung des gesamten Rechts.

b) Selbständigkeit

aa) Selbständigkeit natürlicher Personen

Gem. § 2 Abs. 2 Nr. 1 UStG 1967 wird eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit nicht selbständig ausgeübt, wenn natürliche Personen, einzeln oder zusammengeschlossen, einem Unternehmen so eingegliedert sind, daß sie den Weisungen des Unternehmers zu folgen verpflichtet sind.

Das Merkmal der Selbständigkeit ist nicht nach zivilrechtlichen, sondern nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten zu beurteilen, letztlich entscheidend ist das Gesamtbild. Bestimmende Merkmale sind die vertraglichen und tatsächlichen beruflichen oder gewerblichen Beziehungen¹⁾. Wesentliches Merkmal ist, wer im Einzelfall das Risiko der wirtschaftlichen Betätigung trägt²⁾. Entscheidend ist auch nicht das Auftreten nach außen³⁾, sondern das Innenverhältnis⁴⁾. Nur in gewissen Ausnahmefällen gewinnt das Außenverhältnis Bedeutung⁵⁾.

Zu dem Personenkreis der nichtselbständigen natürlichen Personen i. S. des § 2 Abs. 2 Nr. 1 UStG 1967 gehören insbesondere Personen, die sich in einem Arbeitsverhältnis befinden, sowie Mitunternehmer i. S. des § 15 EStG. D. h. in diesen Fällen wird nicht die natürliche Person selbständig tätig, sondern die hinter ihr stehende Person oder der Personenzusammenschluß (z. B. der Dienstherr, eine Gesellschaft usw.). Diese Person oder der Personenzusammenschluß selbst sind dann Objekt einer Nachprüfung, ob sie die Unternehmereigenschaft erfüllen.

1) Vgl. Sölch - Ringleb - List - Müller, a.a.O., Anm. 28 zu § 2.

2) Vgl. u. a. BFH-U. v. 7.12.1961, BStBl. 1962 III S. 149.

3) Dies kann allerdings ein Indiz für das Vorliegen der Selbständigkeit sein.

4) So BFH-U. v. 14.9.1967, BStBl. 1968 II S. 193.

5) Siehe hierzu Sölch - Ringleb - List - Müller, a.a.O., Anm. 31 zu § 2.

Allerdings kann auch ein Angestellter als Unternehmer tätig sein, z. B. dann, wenn ein Erfinder, der eine Erfindung, die er außerhalb des Angestelltenverhältnisses gemacht hat, selbst auswertet.

Wird ein Ausländer durch eine Umsatzausführung im Inland tätig, ist u. U. nicht die ausführende Person Unternehmer, sondern z. B. der Dienstherr. Dieser selbst ist Unternehmer und damit, wie bereits in der Einleitung erwähnt, gleichzeitig Steuerschuldner, Stpfl. und Träger gewisser Pflichten.

bb) Selbständigkeit juristischer Personen

Gem. § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG 1967 liegt eine selbständige Ausübung der gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit nicht vor, wenn nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse eine juristische Person finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in ein Unternehmen eingegliedert ist. Man spricht hier auch von Organschaft.

Ob eine Organschaft vorliegt, kann nicht durch das Auftreten nach außen beurteilt werden, vielmehr kommt es nur auf das Innenverhältnis an¹⁾. Nach dem Wortlaut des Gesetzes kann Organ nur eine juristische Person sein, während der Organträger sowohl eine natürliche Person als auch eine juristische Person sein kann.

Die weiteren Voraussetzungen werden nur kurz erläutert²⁾.

Für die finanzielle Eingliederung genügt die entscheidende Anteilmehrheit an der juristischen Person. D. h., der Organträger muß alle Beschlüsse in seinem Sinne treffen können.

Wirtschaftliche Eingliederung liegt dann vor, wenn das

1) RFH-U. v. 12.7.1940, RStBl. 1940 S. 910.

2) Siehe hierzu Plückebaum - Malitzky, a.a.O., 10. Aufl., Anm. 214 ff. zu §§ 1 - 3.

Organ im wirtschaftlichen Zusammenhang fördernd und ergänzend gegenüber dem Organträger tätig wird.

Zur organisatorischen Eingliederung ist Voraussetzung, daß der Wille des Organträgers ausgeführt wird, das bedeutet, daß dieser entweder selbst die Geschäftsführung ausübt oder zumindest leitet und überwacht.

Allerdings entscheidet letztlich das Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse. Die obengenannten Merkmale dürfen nur im Zusammenhang gesehen werden.

Liegt eine Organschaft vor, dann sind die Umsätze zwischen den Gliedern der Organschaft nicht steuerbar. Unternehmer ist der Organträger. Liegt hingegen keine Organschaft vor, so kann i.d.R. die Selbständigkeit der juristischen Person angenommen werden, sie selbst ist dann Unternehmer.

2. Unternehmen und Unternehmereinheit

Nach § 2 Abs. 1 Satz 2 UStG 1967 umfaßt das Unternehmen die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers.

So liegt z. B. ein Unternehmen vor, wenn ein Unternehmer mehrere Tätigkeiten in verschiedenen Betrieben ausübt. Dabei ist es unerheblich, welche Tätigkeiten in den einzelnen Betrieben ausgeübt werden¹⁾. Es liegt ein einheitliches Unternehmen vor. Dies gilt auch, wenn die einzelnen Betriebe nach bürgerlichem Recht bzw. Handelsrecht eigene Rechtspersönlichkeit besitzen²⁾. Ferner, wenn mehrere Gesellschaften, z. B. durch verschiedene Personen, betrieben werden. Hier werden allerdings besondere Voraussetzungen für das Vorliegen einer Unternehmereinheit gefordert:

1) Es können sogar Tätigkeiten sein, die in keinem inneren Zusammenhang zueinander stehen.

2) Siehe u.a. Sölch - Ringleb - List - Müller, a.a.O., Anm. 60 zu § 2.

1. gleiche Gesellschafter,
2. gleiche Beteiligung dieser Gesellschafter an jeder Gesellschaft,
3. einheitliche Willensbildung für alle Gesellschaften,
4. Nebenordnung der Gesellschaften¹⁾.

Zwischen den Gliedern der Unternehmereinheit liegen mangels Leistungsaustausch keine Leistungen i. S. des UStG vor. Es liegt dann ein sogen. Innenumsatz vor.

3. Grenzüberschreitende Organschaft und Unternehmereinheit

Grundsätzlich hat die Organschaft und die Unternehmereinheit im USt-Recht durch das System der jetzigen USt an Bedeutung verloren, da der Vorteil, daß die Umsätze zwischen Gliedern der Organschaft bzw. der Unternehmereinheit nicht steuerbar sind, durch den dann fehlenden Vorsteuerabzug i.d.R. ausgeglichen wird. Bedeutung kommt der Organschaft und der Unternehmereinheit aber insbesondere im grenzüberschreitenden Leistungsverkehr zu. Z. B. können Umsätze zwischen einem ausländischen Unternehmer²⁾ und seiner inländischen Betriebsstätte der USt unterliegen, während beim Vorliegen eines Organschaftsverhältnisses bzw. einer Unternehmereinheit die Umsätze nicht steuerbar sind.

Es war lange Zeit strittig, ob die zwischen den Gliedern einer Unternehmereinheit bzw. einer Organschaft getätigten Umsätze im grenzüberschreitenden Leistungsverkehr steuerbar sind. Weder das alte noch das neue USt-Recht sagen darüber etwas aus.

1) So z.B. Plückebaum - Malitzky, a.a.O., 10. Aufl., Anm. 254 zu §§ 1 - 3.

2) Ausländer, der Unternehmer i. S. des UStG 1967 ist.

Plückebaum - Malitzky¹⁾ bejahen die Frage, daß sich das Unternehmen auch auf Betriebe des Unternehmers im Ausland erstreckt, und damit auch die grenzüberschreitende Unternehmereinheit²⁾.

Auch die grenzüberschreitende Organschaft wird von der Literatur³⁾ überwiegend bejaht.

Teilweise wurde während der Gültigkeit des UStG 1951 die grenzüberschreitende Organschaft angegriffen, da durch die Anerkennung der grenzüberschreitenden Organschaft hauptsächlich Nachteile eintraten⁴⁾. Trotz der vorgenannten Bedenken hat aber auch der BFH⁵⁾ die grenzüberschreitende Organschaft grundsätzlich anerkannt.

Durch das UStG 1967 wurden die genannten Nachteile beseitigt. Deshalb kann m. E. kein Zweifel mehr darüber bestehen, daß sowohl die grenzüberschreitende Unternehmereinheit als auch die grenzüberschreitende Organschaft grundsätzlich anzuerkennen ist. Dies auch deshalb, weil sich aus dem UStG 1967 nichts anderes ergibt und - wie bereits gezeigt - § 2 UStG 1967 keine örtliche Begrenzung enthält. Ferner stützt sich diese Auffassung noch darauf, daß § 6 Abs. 1 Nr. 1 b) UStG 1967 ein grenzüberschreitendes Organschaftsverhältnis voraussetzt⁶⁾.

1) Plückebaum - Malitzky, a.a.O., 10. Aufl., Anm. 421 zu §§ 1 - 3.

2) So auch FG München, U. v. 20.12.1957, EFG 1958 S. 353.

3) U.a. Schmidt - Steppert, Die Organschaft im Körperschaftsteuer-, Gewerbesteuer- und Umsatzsteuerrecht, 1972, S. 155; Eckhardt-Weiß, Umsatzsteuergesetz (Mehrwertsteuer), 1972, Anm. 31 zu § 2; Schüle - Teske - Wendt, Kommentar zur Umsatzsteuer (Mehrwertsteuersystem), 1967/1971, Anm. 48 zu § 2; Rädler - Raupach, Deutsche Steuern bei Auslandsbeziehungen, 1966, S. 588 ff.

4) Z.B. wegen der Umsatzausgleichsteuer und der Steuerermäßigung für ausländische Importwaren.

5) BFH-U. v. 24.2.1966, BStBl. 1966 III S. 261, sowie U. v. 10.3.1966, BStBl. 1966 III S. 412.

6) Gl. A. Beyer, D., Zur Frage der grenzüberschreitenden Organschaft im Umsatzsteuerrecht (neues und altes Recht), in: UStR 1972, S. 66.

Zusammenfassend kann gesagt werden, daß Umsätze zwischen Gliedern einer Unternehmereinheit sowie Gliedern einer Organschaft im grenzüberschreitenden Leistungsverkehr als Innenumsatz anzusehen und damit nicht steuerbar sind¹⁾.

1) So auch Martin, W., Umsatzsteuerliche Auswirkungen der Organschaft (Unternehmereinheit) über die Grenze, in: UStR 1962, S. 140.

C. Formelle Vorschriften und Umsatzsteuer-System

I. Zuständiges Finanzamt

1. Bei inländischen Unternehmern

Gem. § 73 Abs. 4 AO ist für die Umsatzbesteuerung inländischer Unternehmer¹⁾ das Finanzamt zuständig, von dessen Bezirk aus der Unternehmer sein Unternehmen betreibt²⁾. Weiter ist geregelt, daß für Ärzte, Rechtsanwälte und andere Personen in freien Berufen sich die Zuständigkeit des FA nach § 73 a Abs. 2 bis 5 AO bestimmt; das ist normalerweise der Ort, wo der Unternehmer seinen Wohnsitz hat³⁾ bzw. sich der Unternehmer vorwiegend aufhält⁴⁾. Dabei ist das Betreiben eines Unternehmens i. S. des § 73 Abs. 4 AO nicht i. S. des § 16 StAnpG als Unterhalten einer Betriebsstätte zu verstehen, sondern die Tätigkeit des Unternehmers im Rahmen seines Unternehmens, z. B. das Bewirken von sonstigen Leistungen⁵⁾. Die Unterhaltung einer Betriebsstätte ist demnach nicht erforderlich, sie wird allerdings i.d.R. bei Gewerbetreibenden vorliegen.

Werden mehrere Betriebe von einem Unternehmer betrieben, so ist das FA zuständig, in dessen Bezirk sich die Geschäftsleitung des Unternehmens befindet (§ 73 Abs. 4 Satz 4 AO).

1) Inländer, die Unternehmer i.S. des UStG 1967 sind.

2) Siehe hierzu BFH-U. v. 18.3.1971, BStBl. 1971 II S. 518.

3) Dies gilt auch für Unternehmer, die in der DDR Umsätze tätigen (BFH-U. v. 19.7.1962, BStBl. 1962 III S. 525).

4) Zur weiteren Erläuterung siehe die Vorschriften des § 73 a Abs. 2 bis 5 AO.

5) Hübschmann - Hepp - Spitaler, Kommentar zur Reichsabgabenordnung, 1951/1971, Anm. 3 c zu § 73 AO.

2. Bei ausländischen Unternehmern

Wird eine sonstige Leistung vom Ausland aus im Inland bewirkt, so ist das Finanzamt zuständig, in dessen Bezirk der Unternehmer sein Unternehmen im Inland betreibt, und wenn dies in den Bezirken mehrerer Finanzämter geschieht, das Finanzamt, in dessen Bezirk der Unternehmer sein Unternehmen im Inland vorwiegend betreibt (§ 73 Abs. 4 Satz 2 AO).

Hat der ausländische Unternehmer, der Umsätze im Inland tätigt, keine Betriebsstätte¹⁾ im Inland, so treten immer wieder Zweifel über die Zuständigkeit von Finanzämtern auf. Im Falle eines niederländischen Berufsboxers, der einmal im Inland an einer Boxveranstaltung teilnahm, entschied der BFH²⁾, daß der Boxer im Inland umsatzsteuerpflichtig und das Finanzamt des Ortes zuständig ist, an dem die Veranstaltung stattfindet.

Bisher sorgte für die notwendige Koordination eine Zentralkartei der Steuerausländer, die beim FA Hamburg-Nord geführt wurde. Dort wurden sämtliche Unterlagen über beschränkt Stpfl. geführt. Nach Prüfung der zugegangenen Unterlagen stellte das FA Hamburg-Nord fest, welches FA örtlich zuständig war.

Fälle beschränkter Steuerpflicht oder neue Besteuerungsmerkmale eines beschränkt Stpfl. sowie Erlöschen der beschränkten Steuerpflicht oder wenn einzelne Besteuerungsmerkmale weggefallen sind, müssen, sobald sie bekannt werden, von den Finanzämtern der Bundeskartei gemeldet werden³⁾.

1) Für die Steuerpflicht im Inland wird keine Betriebsstätte vorausgesetzt, wie es auch in dem nachfolgend zitierten U. zum Ausdruck kommt.

2) BFH-U. v. 11.7.1960, BStBl. 1960 III S. 376.

3) Rädler - Raupach, Deutsche Steuern bei Auslandsbeziehungen, 1966, S. 31.

Die von der Bundeskartei bisher wahrgenommenen Aufgaben obliegen nunmehr dem Bundesamt für Finanzen¹⁾.

II. Melde- und Steuererklärungspflichten der Steuerpflichtigen

1. Meldepflichten

Unabhängig davon, ob Inländer oder Ausländer, haben Stpfl.²⁾, die nicht natürliche Personen sind, dem zuständigen FA (§ 73 a Abs. 6 AO) diejenigen Ereignisse zu melden, die hinsichtlich der USt die persönliche Steuerpflicht begründen, ändern oder beenden (§ 165 d Abs. 1 AO). Darüber hinaus entsteht eine Meldepflicht nur, wenn ein land- und forstwirtschaftlicher Betrieb, ein gewerblicher Betrieb oder eine Betriebsstätte eröffnet oder eine sonstige selbständige Erwerbstätigkeit³⁾ begonnen wird (§ 165 d Abs. 2 AO). Sie hat gegenüber dem FA zu erfolgen, in dessen Bezirk der Betrieb oder die Betriebsstätte eröffnet oder die Erwerbstätigkeit begonnen wird. Die Meldungen haben binnen zwei Wochen zu erfolgen (§ 165 d Abs. 3 AO).

2. Steuererklärungspflichten

Jeder Unternehmer⁴⁾ hat über seine im Inland getätigten Umsätze Voranmeldungen und Jahreserklärungen nach einem

-
- 1) Siehe hierzu § 5 Abs. 1 Nr. 7 FVG i.d.F. des FAnpG v. 30.8.1971, BGBl. 1971 I S. 1426, sowie Nr. 5 des BMWF-Erlasses v. 3.9.1971, BStBl. 1971 I S. 401.
 - 2) Gem. § 13 Abs. 2 UStG 1967 ist der Unternehmer Steuerschuldner und damit gem. § 97 Abs. 1 AO gleichzeitig Stpfl.
 - 3) Dabei umfaßt der Begriff der Erwerbstätigkeit jegliche Teilnahme am wirtschaftlichen Verkehr zur Erzielung von Einnahmen (Kühn-Kutter, a.a.O., Anm. 1 zu § 165 d AO).
 - 4) Also sowohl Inländer als auch Ausländer.

amtlich bestimmten Muster gem. § 18 UStG 1967 abzugeben. Dabei ist gem. § 18 Abs. 2 UStG 1967 binnen 10 Tagen nach Ablauf jedes Kalendermonats (Vor anmeldungszeitraum) eine Umsatzsteuervoranmeldung abzugeben. Beträgt die Steuerschuld für das vorangegangene Kalenderjahr weniger als 1 200,-- DM, so ist die Umsatzsteuervoranmeldung vierteljährlich abzugeben. Das FA kann den Unternehmer von der Verpflichtung zur Abgabe der Voranmeldungen entbinden, wenn die Steuerschuld für das laufende Kalenderjahr 360,-- DM nicht übersteigt. In den Fällen des § 16 Abs. 5 UStG 1967 gelten gem. § 18 Abs. 5 UStG 1967 für ausländische Beförderer Abweichungen¹⁾.

Wenn ausländische Unternehmer die Abgabe der Voranmeldungen durch Bevollmächtigte durchführen lassen, hat der Bevollmächtigte nach § 108 Abs. 1 i.V. mit § 103 AO die steuerlichen Pflichten des Vertretenen zu erfüllen.

Die Voranmeldungen gelten gem. § 18 Abs. 3 UStG 1967 als Steuererklärung. Nach Ablauf des Kalenderjahres hat der Unternehmer eine Jahressteuererklärung abzugeben (§ 18 Abs. 1 UStG 1967).

III. Mitwirkungspflichten der Steuerpflichtigen

Gem. § 170 Abs. 1 AO hat der Stpfl.²⁾ bei der Prüfung der Steuererklärungen durch das FA³⁾, nach schriftlicher Mitteilung der Punkte, über die er sich äußern soll, vor dem FA zu erscheinen und wahrheitsgemäß nach bestem

1) Wesentlicher Inhalt dieser Vorschrift ist, daß der ausländische Beförderer für jede einzelne Fahrt eine Steuererklärung auf einem vorgeschriebenen Vordruck bei der zuständigen Zollstelle abzugeben hat und daß die zuständige Zollstelle für das zuständige FA die Steuer feststellt und kassiert.

2) Unabhängig davon, ob inländischer oder ausländischer Unternehmer.

3) § 205 Abs. 1 und 2 AO.

Wissen und Gewissen Auskunft zu geben. Ist eine Auskunftserteilung aus dem Gedächtnis nicht möglich, so hat der Stpfl. die ihm zur Verfügung stehenden Schriftstücke und Geschäftsbücher einzusehen und nach Bedarf Aufzeichnungen daraus zu entnehmen. Die Pflicht zum Erscheinen beim FA besteht nicht, wenn der Stpfl. durch triftige Gründe verhindert ist. Die Vorladung von ausländischen Stpfl. wird allerdings normalerweise nicht möglich sein, außer daß sich der Stpfl. im Inland aufhält¹⁾. Das FA kann schriftliche Auskunftserteilung verlangen (§ 170 Abs. 2 AO).

Ferner hat der Stpfl. nach § 171 Abs. 1 AO auf Verlangen des Finanzamts die Richtigkeit seiner Steuererklärung nachzuweisen. Er hat seine Angaben, wenn diese zu Zweifeln Anlaß geben, zu ergänzen, Sachverhalte aufzuklären und Behauptungen zu beweisen, soweit ihm dies den Umständen entsprechend zugemutet werden kann. Darüber hinaus hat er Aufzeichnungen, Bücher und Geschäftspapiere sowie Urkunden, die für die Festsetzung der Steuer von Bedeutung sind, zur Einsicht und Prüfung dem FA auf Verlangen vorzulegen²⁾.

Das FA kann bei Nichterfüllung der Mitwirkungspflicht des Stpfl. die Maßnahme nach § 202 AO durch die Festsetzung von Erziehungsgeldern erzwingen bzw. die Besteuerungsgrundlagen nach § 217 AO schätzen.

IV. Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten der Steuerpflichtigen

1. Allgemeine Buchführungspflicht

Die allgemeine Buchführungspflicht ergibt sich aus den

1) So auch Rädler - Raupach, a.a.O., S. 35.

2) Siehe § 207 AO.

§§ 160 und 161 AO. Die sich aus diesen Vorschriften ergebenden Buchführungspflichten gelten auch für Ausländer, wenn die in den §§ 160 und 161 AO genannten Voraussetzungen erfüllt sind¹⁾. Z. B. besteht nach Handelsrecht für eine inländische Zweigniederlassung eines ausländischen Unternehmers Buchführungspflicht.

Für umsatzsteuerliche Zwecke greift § 161 Abs. 1 AO nicht direkt ein²⁾, allerdings werden bei Überschreiten der genannten Umsatz-, Vermögen- und Gewinn Grenzen die zu führenden Bücher auch für die USt von Bedeutung sein.

Es fehlt eine gesetzliche Regelung darüber, wo die Bücher zu führen sind. Deshalb erscheint auch eine Führung der Bücher im Ausland als möglich und ausreichend³⁾. Allerdings stellt sich das BFM⁴⁾ auf den Standpunkt, daß inländische Unternehmer ihre Bücher im Inland zu führen haben. Begründet wird dies damit, daß durch die Führung der Bücher im Ausland diese der Hoheitsgewalt der BRD entzogen und damit nicht kontrolliert werden könnten.

Bei ausländischen Unternehmen wird der Unternehmer aufgrund der dortigen Vorschriften i.d.R. bereits Bücher führen müssen; erfüllen diese die Voraussetzungen nach deutschem Recht, erscheint dies ausreichend.

2. Aufzeichnungspflichten nach dem UStG 1967

Für das USt-Recht ergeben sich, über die allgemeine Buchführungspflicht der §§ 160 und 161 AO hinaus, besondere

-
- 1) Ähnlich Roer, H., Besteuerung der Auslandsbeziehungen, 1965, S. 19.
 - 2) Da nur für Zwecke der Besteuerung nach dem Einkommen, dem Ertrag und dem Vermögen beschränkt; für umsatzsteuerliche Zwecke besondere Regelung in § 22 UStG.
 - 3) So auch Roer, H., a.a.O., S. 19; siehe aber besondere Regelung bei den Aufzeichnungspflichten.
 - 4) Abgedruckt in: DB 1964, S. 1245 (ohne Verfasser, Ort der Buchführung).

Aufzeichnungspflichten nach § 22 UStG 1967¹⁾). Spezielle Aufzeichnungspflichten bei einzelnen Vorschriften²⁾ werden bei der Darstellung dieser Vorschriften erläutert.

Unternehmer, die Umsätze i. S. des § 1 UStG 1967 tätigen oder Vorsteuern geltend machen wollen, müssen Aufzeichnungen gem. § 22 UStG 1967 führen. Einzelheiten über die Aufzeichnungspflichten nach dem UStG 1967 sind in § 22 UStG 1967 sowie in den §§ 9 bis 12 der 1. UStDV³⁾ und in der 4. UStDV⁴⁾ geregelt. Wesentliche Punkte sind:

Aufzeichnung der vereinbarten Entgelte für Leistungen, getrennt nach steuerpflichtigen und steuerfreien Umsätzen sowie bei den steuerpflichtigen Umsätzen nach Steuersätzen getrennt (§ 22 Abs. 2 Nr. 1 UStG 1967). Aufzeichnung der Bemessungsgrundlage für den Eigenverbrauch (§ 22 Abs. 2 Nr. 2 UStG 1967). Aufzeichnung der an den Unternehmer ausgeführten steuerpflichtigen Leistungen, nach Entgelt und USt (§ 22 Abs. 2 Nr. 3 UStG 1967). Aus den Aufzeichnungen müssen die Grundlagen für die Berechnung der USt eindeutig und leicht nachprüfbar zu ersehen sein (§ 9 Abs. 1 der 1. UStDV). Die Entgelte müssen fortlaufend aufgezeichnet werden (§ 9 Abs. 2 der 1. UStDV).

V. Umsatzsteuer-System

1. Kurzer Überblick

Das UStG 1967 löste das UStG 1951, das bis zum 31.12.1967 gültig war, ab. Gegenüber dem UStG 1951 trat eine erheb-

-
- 1) Durch das in Beratung befindliche USt-Änderungsgesetz soll in einem neu aufzunehmenden § 3 Abs. 14 ein besonderer Nachweis für im Ausland bewirkte Leistungen gefordert werden (siehe Felix - Benda, Umsatzsteuergesetz (Mehrwertsteuer), Std. Februar 1972, Anm. 203 ff. zu § 3).
 - 2) Z.B. bei den Vorschriften der §§ 7 und 8 UStG 1967.
 - 3) 1. UStDV v. 26.7.1967, BGBl. 1967 I S. 801, mit anschließenden Änderungen; siehe auch Lechleitner, P., Ausländische Unternehmer-Umsätze im Inland und Vorsteuerabzug, in: UStR 1968, S. 249.
 - 4) 4. UStDV v. 3.1.1968, BGBl. 1968 I S. 45, mit anschließenden Änderungen.

liche Änderung ein. Das UStG 1951¹⁾ erhob auf jeden umsatzsteuerpflichtigen Vorgang die USt²⁾, so daß bei mehrmaligem Umsatz immer wieder die USt auf den Bruttobetrag erhoben wurde. Beim UStG 1967 werden diese Nachteile dadurch beseitigt, daß wohl wiederum der gesamte Umsatz (allerdings ohne die darin enthaltene USt) der USt unterworfen wird, der Unternehmer die ihm von anderen Unternehmern in Rechnung gestellte USt³⁾ aber abziehen kann. Im Prinzip wird dadurch nur der vom Unternehmer geschaffene Mehrwert besteuert.

2. Vorsteuerabzug

Wie bereits erwähnt, ist jeder Unternehmer, also auch wenn er Ausländer ist und Umsätze im Inland tätigt, umsatzsteuerpflichtig⁴⁾. Eine ähnliche Regelung gilt auch für die Berechtigung zum Vorsteuerabzug⁵⁾.

Gem. § 15 Abs. 1 UStG 1967 ist jeder Unternehmer, der im Inland oder in einem Zollfreigebiet Lieferungen oder sonstige Leistungen ausführt oder in den genannten Gebieten seinen Sitz oder eine Betriebsstätte hat, zum Vorsteuerabzug berechtigt. D. h. damit können auch ausländische Unternehmer, die im Inland Lieferungen oder sonstige Leistungen ausführen⁶⁾, bzw. umgekehrt, Unternehmer, die ausschließlich im Ausland Lieferungen und sonstige Leistungen erbringen, ihren Sitz oder eine Betriebsstätte aber im Inland haben, die Vorsteuerkürzung vornehmen⁷⁾.

1) Wie auch die früheren Umsatzsteuergesetze.

2) Sogen. Allphasen-Brutto-Besteuerung oder kumulative Erhebung der USt.

3) Sogen. Vorsteuer.

4) Siehe S. 19.

5) Siehe § 15 Abs. 1 Nr. 1 und 2 UStG 1967; dabei umfaßt dies nur die USt nach dem deutschen UStG.

6) Vgl. u.a. Puttlitz, E., Auswirkungen der Mehrwertsteuer auf ausländische Unternehmer, in: UStR 1968, S. 56, bei der Personenbeförderung durch ausländische Unternehmer im Inland.

7) Ähnliche Regelungen gelten für Frankreich (siehe: ohne Verfasser, Mehrwertsteuer bei Messekosten in Frankreich, in: UStR 1971, Beilage zu Heft 13).

Die Finanzverwaltung¹⁾ hat hierzu bereits verschiedentlich Stellung genommen. Dabei wurde auch zu der Frage Stellung genommen, ob ausländische Unternehmer z. B. vor Gründung einer inländischen Betriebsstätte Vorsteuerbeträge abziehen können. Dies wurde bejaht, da es nach dem Grundsatz der Abschnittsbesteuerung (§ 16 i. V. mit § 18 UStG 1967) genügt, daß, wenn erst am Ende des Kalenderjahres die Voraussetzungen vorliegen, das ganze Kalenderjahr mit erfaßt wird²⁾.

Gem. § 15 Abs. 2 UStG 1967 sind Vorsteuerbeträge für Leistungen, die der Unternehmer zur Ausführung steuerfreier Umsätze benötigt, vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen. Allerdings wird der Vorsteuerabzug nicht ausgeschlossen, wenn die Umsätze nach § 4 Nr. 1 bis 5 UStG 1967 sowie anderer Vorschriften³⁾ steuerfrei bzw. steuerbegünstigt sind. D. h. bei diesen Umsätzen tritt eine totale Entlastung von der USt ein, denn solche Umsätze sind steuerfrei bzw. steuerbegünstigt und trotzdem können die Vorsteuerbeträge in Anspruch genommen werden. Dies gilt auch für Auslandsumsätze (nicht steuerbare Umsätze).

Dagegen tritt ein Ausschluß vom Vorsteuerabzug bei den Steuerbefreiungen nach § 4 Nr. 6 bis 26 UStG 1967 ein. § 15 Abs. 3 und 4 UStG 1967 regeln die Aufteilung der Vorsteuerbeträge, wenn der Unternehmer sowohl Umsätze, die den Vorsteuerabzug ausschließen, als auch Umsätze, die den Vorsteuerabzug nicht ausschließen, ausführt.

-
- 1) U.a. OFD Köln, Vfg. v. 27.2.1968, DStZ (B) 1968 S. 173; Ergebnis der Besprechung mit den USt-Gruppenleitern der OFDen am 9. und 10.4.1968, DB 1968 S. 1649; OFD Frankfurt, Vfg. v. 27.5.1969, Inf. A 1969 S. 351.
 - 2) Ergebnis der Besprechung der USt-Gruppenleiter der nord-deutschen OFDen im Juni 1969, UStR 1969 S. 332.
 - 3) Z. B. beim innerdeutschen Dienstleistungsverkehr gem. BdF-Erl. v. 5.1.1968, BStBl. 1968 I S. 185; bzw. v. 25.4.1968, BStBl. 1968 I S. 722; bei den Kürzungen nach dem BerlinFG v. 29.10.1970, BGBI. 1970 I S. 1482; nach dem Offsh-StA 4. Änderungs-VO v. 20.12.1967, BGBI. 1967 I S. 1297; sowie nach dem ZA-NATO-TSt 2. VO zur Änderung der NATO - ZAbk - UStDV v. 20.12.1967, BGBI. 1967 I S. 1296.

D. Die sonstigen Leistungen

I. Lieferung oder sonstige Leistung

1. Bedeutung der Abgrenzung

Während bei den Lieferungen nach § 3 Abs. 6 UStG 1967 der Ort der Leistung dort ist, wo sich der Gegenstand z. Zt. der Verschaffung der Verfügungsmacht befindet, können bei den sonstigen Leistungen, je nachdem, ob es sich um ein Tun, Dulden oder Unterlassen handelt, nach § 3 Abs. 10, 11 und 13 UStG 1967 unterschiedliche Orte als Ort der sonstigen Leistung in Frage kommen. Auch spielt die Unterscheidung, ob eine Lieferung oder eine sonstige Leistung vorliegt, noch deshalb eine Rolle, weil bei Lieferungen, die ins Ausland gelangen, die Befreiungsvorschrift nach § 4 Abs. 1 UStG 1967 eintritt und bei Importen die Einfuhrumsatzsteuer nach § 1 Abs. 1 Nr. 3 UStG 1967 zu entrichten ist¹⁾. Hingegen treten u. U. bei Vorliegen einer sonstigen Leistung ganz andere Wirkungen ein.

Vor Gültigkeit des UStG 1967 hatte die Unterscheidung noch eine weitere Bedeutung, und zwar durch die Ausfuhrvergütung und Ausfuhrhändlervergütung, die nur bei Lieferungen ins Ausland gewährt wurden.

2. Merkmale für die Unterscheidung zwischen Lieferung und sonstiger Leistung

Für die Unterscheidung, ob eine Lieferung oder eine sonstige Leistung vorliegt, hat es sich der Gesetzgeber leicht gemacht. Gem. § 3 Abs. 8 UStG 1967 sind sonstige Leistungen solche Leistungen, die keine Lieferungen sind.

1) U.U. tritt eine Befreiung nach § 5 UStG 1967 ein, wenn es sich bei den eingeführten Gegenständen um Gegenstände gem. § 4 Nr. 4, 8 und 17 UStG 1967 handelt.

Diese Definition entspricht übrigens unverändert der des UStG 1934/1951.

Gem. § 3 Abs. 1 UStG 1967 liegt eine Lieferung vor, wenn ein Unternehmer oder in seinem Auftrag ein Dritter den Abnehmer oder in dessen Auftrag einen Dritten befähigt, im eigenen Namen über einen Gegenstand zu verfügen (Verschaffung der Verfügungsmacht). Hauptmerkmal der Lieferung ist somit, daß es sich um einen Gegenstand handeln muß. Im Gesetz selbst ist nicht erläutert, was unter Gegenstand zu verstehen ist. Nach herrschender Meinung in Literatur¹⁾ und Rechtsprechung²⁾ sind unter Gegenstände alle Wirtschaftsgüter zu verstehen, die im Verkehr wie Sachen eingesetzt werden; dies sind z. B. bewegliche Sachen, Grundstücke, Wasser, Gas, Wärme, elektrischer Strom, Dampf- und Wasserkraft, Gesamteinheiten, Sachgesamtheiten (z. B. ein ganzes Warenlager), immaterielle Werte (z. B. Firmenwert).

Der umsatzsteuerliche Begriff des Gegenstandes ist demnach enger als der des bürgerlichen Rechts³⁾; das bürgerliche Recht versteht unter Gegenständen Sachen und Rechte⁴⁾.

Umsatzsteuerrechtlich ist die Einräumung oder Übertragung von Rechten (z. B. von Patent- und Urheberrechten) eine

-
- 1) U.a. Juretzek, W., Umsatzsteuergesetz Mehrwertsteuer Kommentar, Std. Oktober 1972, § 3 S. 4; Plückebaum - Malitzky, a.a.O., 10. Aufl., Anm. 846 zu §§ 1 - 3; Sölch - Ringleb - List - Müller, a.a.O., Anm. 2 zu § 3.
 - 2) Z.B. RFH-U. v. 24.6.1938, RStBl. 1938 S. 766.
 - 3) Zur Begründung wird auf die ausführliche Stellungnahme von Giesberts in Rau - Dürrwächter - Flick - Geist, a.a.O., Anm. 236 ff. zu § 3, verwiesen.
 - 4) Palandt, Bürgerliches Gesetzbuch, 31. Aufl., 1972, Überbl. vor § 90 S. 46.

sonstige Leistung¹⁾. Daran ändert auch nichts die gleichzeitige Übergabe damit verbundener Hilfsmittel, wie z. B. Pläne, Skizzen, Zeichnungen usw.²⁾.

In der Rechtsprechung wurden nachfolgende Fälle zu Gunsten der sonstigen Leistung entschieden, wobei insbesondere die Begründung der Zuordnung darauf beruhte, ob die Verschaffung des Gegenstandes im Vordergrund stand, ob das mit dem Gegenstand verbundene Recht übertragen werden sollte bzw. ob die geleistete Arbeit den Stoffwert überstieg.

Bereits in seinem U. v. 13.2.1931 hat der RFH³⁾ entschieden, daß es sich bei der Anfertigung von Patronen, die Grundlage für Webmuster darstellen, um eine sonstige Leistung handelt, da die Arbeit gegenüber dem Stoffwert im Vordergrund stand. Der BFH entschied in gleicher Weise mit ähnlicher Begründung bei der Überlassung von Konstruktionszeichnungen bzw. Plänen für bestimmte technische Bauvorhaben⁴⁾, von Musterzeichnungen⁵⁾ und von Modellskizzen⁶⁾, wobei insbesondere darauf hingewiesen wurde, daß der Stoffwert hinter den in den Zeichnungen und Anleitungen steckenden Kenntnissen und Erfahrungen zurücktritt. Allerdings wurde auch erkennbar, daß der Frage, ob das Wertverhältnis (Stoffwert zum Wert der Arbeit) für die Frage, ob eine Lieferung oder sonstige Leistung vor-

1) Z.B. RFH-U. v. 24.6.1938, RStBl. 1938 S. 766.

2) Der Äußerung von Knoppe, H., Die Besteuerung der Lizenz- und know-how-Verträge, 2. Aufl., 1972, S. 174, daß Patentveräußerungen wirtschaftlich einem Lieferungsge- schäft gleichkommen, wenn z.B. Pläne, Patentanmeldungs- unterlagen usw. mit übergeben werden, kann nicht bei- gestimmt werden.

3) RStBl. 1931 S. 290.

4) BFH-U. v. 18.5.1956, BStBl. 1956 III S. 198 mit Anmer- kung von Wauer, G., Zur Abgrenzung von Lieferungen und sonstigen Leistungen, in: StuW 1956, Sp. 693 - 694.

5) BFH-U. v. 17.11.1960, HFR 1961 S. 87; sowie bei Ent- würfen für Textildrucke FG Düsseldorf, U. v. 17.7.1958, DStZ (B) 1959 S. 67.

6) BFH-U. v. 26.10.1961, HFR 1962 S. 118.

liegt, nicht entscheidende Bedeutung zukommen kann, vielmehr, ob nach den vorliegenden Umständen z. B. dem Papier selbst eine Bedeutung beizumessen ist¹⁾).

Moeren²⁾ vertritt z. B. die Auffassung, daß aus Konstruktionsplänen, die vervielfältigt werden, Lieferungsgegenstände werden können. Diese Betrachtung sei damit zu begründen, daß die vervielfältigten Pläne mit Büchern auf eine Stufe zu stellen sind. Dem wird man m. E. beistimmen müssen, wenn durch die Vervielfältigung die darin steckende Arbeit wirtschaftlich weit in den Hintergrund tritt.

Weitere Fälle aus der Rechtsprechung, die der sonstigen Leistung zugeordnet werden, sind die Herstellung und Überlassung von Lichtbildern zur Verwendung in Zeitschriften für Reklamezwecke³⁾, die Veröffentlichung von Anzeigen in Zeitungen oder Zeitschriften⁴⁾. Ferner handelt es sich um eine sonstige Leistung, wenn bei einem Verfilmungsvertrag über ein vorbestehendes Werk (Roman, Theaterstück) der wesentliche Inhalt der Leistung darin zu sehen ist, die Aufführung des Films zu dulden⁵⁾.

Besonderheiten gelten bei Werklieferungen⁶⁾. Z. B. liegt bei der Herstellung eines Films aufgrund eines Produktionsvertrages gegen festes Entgelt eine Werklieferung vor, wenn das finanzielle Risiko beim Auftraggeber liegt und die Tätigkeit des Herstellers sich auf das Fotogra-

1) Siehe hierzu BFH-U. v. 18.5.1956, BStBl. 1956 III S. 198; unter Bezugnahme auf das RFH-U. v. 26.6.1935, RStBl. 1936 S. 189.

2) Moeren, E., Zur Abgrenzung der Lieferung von der "sonstigen Leistung", in: UStR 1956, S. 203.

3) BFH-U. v. 12.1.1956, BStBl. 1956 III S. 62; sowie FG Baden-Württemberg, U. v. 29.3.1972, EFG 1972 S. 359, bei der Übereignung von Filmen zum Druck von Prospekten.

4) BFH-U. v. 28.11.1957, BStBl. 1958 III S. 122, mit Anmerkung (ohne Verfasser, Zeitungsinsertate kein Lieferungsgegenstand, in: StuW 1958, Sp. 363 - 364).

5) BFH-U. v. 28.4.1960, BStBl. 1960 III S. 278.

6) Vgl. § 3 Abs. 4 UStG 1967.

fische beschränkt¹⁾). Voraussetzung für eine solche Beurteilung ist aber, daß es den Beteiligten auf die Lieferung der Filme ankommt und nicht auf das Recht der Vorführung.

In der Praxis tauchen hierbei deshalb Probleme auf, weil solche Verträge meist als Verleihverträge abgeschlossen werden, wobei i.d.R. die Lieferung der Filme in den Hintergrund tritt.

Bei der Übertragung von Urheber- und Patentrechten handelt es sich grundsätzlich um sonstige Leistungen, da eine Lieferung von Rechten (wie bereits erwähnt) nicht möglich ist²⁾.

Es dürfte im Einzelfall nicht immer einfach sein, zu entscheiden, ob eine Lieferung oder eine sonstige Leistung vorliegt. Im Ergebnis wird man sich Giesberts³⁾ anschließen können, der eine Zuordnung darauf abstellt, ob nach dem "objektiven wirtschaftlichen Gehalt des Vorgangs und der Verkehrsauffassung Elemente der sonstigen Leistung oder der faktische Erwerb des Gegenstandes als Inkorporation geistiger (sonstiger) Leistung im Vordergrund steht". Demnach ist zu prüfen, ob Verfügungsmacht an einem Gegenstand verschafft wird und "gerade die Zuwendung des Gegenstandes den spezifischen wirtschaftlichen Gehalt des Vorgangs ausmacht". Können beide Voraussetzungen bejaht werden, so liegt eine Lieferung vor.

1) BFH-U. v. 31.1.1957, BStBl. 1957 III S. 119; sowie U. v. 31.1.1957, BStBl. 1957 III S. 121.

2) U.a. BFH-U. v. 18.1.1968, HFR 1968 S. 363, sowie U. v. 16.7.1970, BStBl. 1970 II S. 706. Siehe auch die Abgrenzung bei Mathiak, W., Ort der Leistung bei urheberrechtlichen und patentrechtlichen Leistungen, insbesondere bei Auslandsbeteiligung, in: UStR 1970, S. 211.

3) In: Rau - Dürrwächter - Flick - Geist, a.a.O., Anm. 241 zu § 3.

II. Erscheinungsformen sonstiger Leistungen

1. Allgemeines

Eine Aufzählung der Leistungen, die als sonstige Leistungen gelten, gibt es im UStG nicht. § 3 Abs. 8 UStG 1967 ordnet alle auf einem Leistungsaustausch beruhenden Leistungen eines Unternehmers den sonstigen Leistungen zu, wenn sie keine Lieferungen sind¹⁾. Ergänzt wird diese Aussage noch dadurch, daß die sonstigen Leistungen sowohl in einem Tun, Dulden oder Unterlassen bestehen können (§ 3 Abs. 8 UStG 1967). Die Unterscheidung Tun auf der einen Seite und Dulden oder Unterlassen auf der anderen Seite spielt im Rahmen der Arbeit eine wesentliche Rolle, da aufgrund des Wortlautes von § 3 Abs. 10 UStG 1967 ersichtlich ist, daß sich unterschiedliche Leistungs-orte ergeben. Allerdings entspricht es auch nicht dem Sinn der Arbeit, umsatzsteuerliche Tatbestände, je nachdem ob es sich um ein positives Tun oder um ein Dulden bzw. Unterlassen handelt, einzuordnen. Vielmehr soll nur ein kurzer Überblick über die Einordnung typischer Fälle gebracht werden. Hier kann aber in Zweifelsfragen das Gesetz mit seiner Abgrenzung helfen, denn § 3 Abs. 8 UStG 1967 muß man wohl so auslegen, daß sonstige Leistungen, die nicht in einem Dulden oder Unterlassen bestehen, zwangsweise unter die des positiven Tuns einzuordnen sind.

2. Positives Tun

a) Typische Fälle

Typische sonstige Leistungen, die in einem positiven Tun

1) Vgl. hierzu Grabower - Herting - Schwarz, Die Umsatzsteuer. Ihre Geschichte und gegenwärtige Gestaltung im In- und Ausland, 2. Aufl., 1962, S. 206 ff.

bestehen, werden durch die Angehörigen der freien Berufe ausgeführt; das ist u. a. die Tätigkeit der Rechtsanwälte, Patentanwälte, Notare, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, Steuerbevollmächtigten, beratenden Volks- und Betriebswirte sowie der selbständig tätigen Künstler, Architekten, Ingenieure, Schriftsteller, Journalisten, Berichterstatter, Sachverständigen, Dolmetscher usw.¹⁾. Auch Gewerbetreibende, insbesondere Handwerker, erbringen Leistungen, die in einem positiven Tun bestehen, wenn die Materialverwendung untergeordnete Bedeutung hat, hier besonders die reinen Reparaturleistungen²⁾.

Der RFH³⁾ entschied, daß die Bereitschaft eines Unternehmers, eine vertraglich vereinbarte Leistung zu erbringen, einem positiven Tun gleichzustellen sei. Im vorliegenden Fall ging es um eine Zahlung eines Vertragspartners an einen Unternehmer, die aufgrund vertraglicher Vereinbarung bei Annahmeverzug zu leisten war; somit hätte auch kein Schadensersatz vorgelegen. Allerdings sind die Grenzen zum Schadensersatz sehr flüchtig. So kam der BFH⁴⁾ in einem ähnlich gelagerten Fall, in dem ein Vertragspartner von einem längerfristigen Vertrag zurückgetreten war und er seinen Vertragspartner für die Nichterfüllung entschädigte, zum Ergebnis, daß eine Leistung nicht vorlag.

Einen weiteren größeren Bereich innerhalb des positiven Tuns stellen die sogen. Vermittlungsleistungen dar⁵⁾. Hierzu gehören insbesondere die Vermittlungsleistungen der Handelsvertreter.

-
- 1) Siehe hierzu die Aufzählung bei § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG, wobei zu berücksichtigen ist, daß diese Vorschrift keine abschließende Aufzählung enthält.
 - 2) U.a. Sölch - Ringleb - List - Müller, a.a.O., Anm. 140 zu § 3.
 - 3) RFH-U. v. 21.11.1940, RStBl. 1941 S. 132.
 - 4) BFH-U. v. 22.1.1970, BStBl. 1970 II S. 363.
 - 5) Hierauf wird später noch ausführlich eingegangen.

Ferner gehören zu den positiven Leistungen die Spediteur- und Beförderungsleistungen u. ä. An dieser Stelle dürfen die Leistungen der Hotels und Reisebüros nicht vergessen werden, die i.d.R. nur positive Leistungen erbringen.

Sicher gibt es noch eine Anzahl weiterer sonstige Leistungen, die unter das positive Tun fallen. Abschließend werden aber nur noch Sonderfälle dargestellt.

b) Sonderfälle

aa) Werkleistungen

Die sogen. Werkleistungen gehören zu den sonstigen Leistungen, die in einem positiven Tun bestehen. Sie sind im UStG nicht ausdrücklich genannt, vielmehr haben sie sich durch ständige Rechtsprechung¹⁾ und die Praxis²⁾ entwickelt und sind heute unbestritten als sonstige Leistung anzusehen. Eine Werkleistung liegt vor, wenn ein Unternehmer einen Gegenstand be- oder verarbeitet, der ihm vom Auftraggeber zu diesem Zweck überlassen wird. Verwendet der Unternehmer bei der Ausführung der bestellten Arbeit Zutaten oder Nebensachen, die er selbst beschafft hat, führt dies nicht zu einer anderen Handhabung. Allerdings wird i.d.R. eine Werklieferung dann vorliegen, wenn der Unternehmer Material verwendet, das nicht mehr als Zutat oder Nebensache anzusehen ist. Diese Auffassung hat der BFH³⁾ etwas aufgelockert, indem er eine Werkleistung auch dann noch annimmt, wenn der Unternehmer selbst den gesamten Stoff beschafft, wesentlicher Inhalt ein bestimmter Arbeitserfolg ist und die Leistungselemente die Lieferungselemente überwiegen.

1) Vgl. hierzu bereits RFH-U. v. 6.2.1925, RFHE 15 S. 280.

2) Siehe Felix-Benda, a.a.O., Anm. 84 zu § 3.

3) BFH-U. v. 15.10.1964, BStBl. 1964 III S. 661,
sowie BFH-U. v. 9.4.1964, BStBl. 1964 III S. 325.

Zu den typischen Werkleistungen gehören z. B. die vom Schneider angefertigten Kleidungsstücke, wenn der Auftraggeber den Stoff liefert. Als Zutaten sind hier das Futter, die Knöpfe, der Zwirn usw. anzusehen¹⁾.

Werkleistungen und Werklieferungen können auch nebeneinander vorkommen. Z. B. bei Fotogeschäften, hier liegen bei der Anfertigung von Paßbildern usw. sowie bei Vergrößerungen von Negativen für Kunden Werklieferungen vor, während die Entwicklung der von Kunden belichteten Filme eine Werkleistung darstellt²⁾.

bb) Umtauschgewerbe

Kraft ausdrücklicher Regelung in § 3 Abs. 9 UStG 1967 ist die Tätigkeit im sogen. Umtauschgewerbe wie eine Werkleistung anzusehen. Das Gesetz setzt sich über die im USt-Recht herrschenden Grundsätze hinweg und funktioniert zwei in der Form des Tausches vorliegende Lieferungen in eine Werkleistung um. Begründet wird dies mit der wirtschaftlichen Betrachtungsweise; denn die Beteiligten empfinden den Vorgang nur als ein einziges Geschäft, und eine doppelte Belastung wäre wirtschaftlich nicht gerechtfertigt³⁾. Voraussetzung für die Annahme einer Werkleistung ist, daß der Unternehmer die Herstellung des vom Auftraggeber verlangten Gegenstandes selbst vornimmt und daß der Auftraggeber dem Unternehmer Material zur Herstellung des Gegenstandes überläßt, das nach seiner Beschaffenheit geeignet ist, den gewünschten Gegenstand herzustellen.

Ein typischer Fall des Umtauschgewerbes ist die Umtauschmüllerei. Der Bauer A überläßt dem Müller B das Mahlen seines Weizens. Dafür erhält A eine entsprechende Menge Weizenmehl aus dem Vorrat des Müllers. Der vom Müller

1) RFH-U. v. 11.10.1940, RStBl. 1941 S. 86.

2) Siehe hierzu Plückerbaum - Malitzky, a.a.O., 10. Aufl., Anm. 959 zu §§ 1 - 3.

3) Gl. A. Sölch - Ringleb - List - Müller, a.a.O., Anm. 198 zu § 3.

in Rechnung gestellte Mahllohn ist das Entgelt für die Werkleistung¹⁾).

Bei den reinen Tauschgeschäften²⁾ liegen hingegen Lieferungen vor.

Beim Umtauschgewerbe wird eine Gleichwertigkeit des überlassenen und empfangenen Gegenstandes nicht vorausgesetzt, es wird lediglich ein gleichartiger Gegenstand verlangt (§ 3 Abs. 9 UStG 1967)³⁾.

3. Dulden und Unterlassen

a) Einführung

Umsatzsteuerlich spielt die Unterscheidung zwischen Duldungs- und Unterlassungsleistungen keine Rolle. Lediglich zur Klarstellung, was als Duldungs- und was als Unterlassungsleistung anzusehen ist, erfolgt eine kurze Darstellung. Dabei ist auffallend, daß die in der Rechtsprechung entschiedenen Fälle, ob eine Duldungs- oder Unterlassungsleistung vorliegt, meist im Zusammenhang mit der Feststellung des Orts der sonstigen Leistung getroffen wurde. Dies findet seine Begründung darin, daß es bei einer ganz im Inland erbrachten sonstigen Leistung keine Rolle spielt, ob diese in einem positiven Tun, Dulden oder Unterlassen besteht.

b) Duldungsleistungen

Um eine Duldungsleistung bejahen zu können, muß der Unternehmer einem Dritten die Möglichkeit geben, etwas zu tun, was ihm nach der Rechtsordnung sonst nicht gestattet wäre.

1) Eine entsprechende Entscheidung traf bereits der RFH (v. 24.1.1925, RFHE 15 S. 282).

2) Z.B. wenn ein Mehlhändler, der nicht Müller ist, Mehl gegen Getreide eintauscht.

3) Vgl. hierzu das bereits zum § 8 UStDB 1951 (jetzt § 3 Abs. 9 UStG 1967) ergangene BFH-U. v. 25.7.1963, BStBl. 1963 III S. 444.

D. h. bei Nichtbeachtung des Rechts muß der Unternehmer aufgrund einer Rechtsvorschrift den Dritten zwingen können, seine Handlungen einzustellen¹⁾.

Zu dieser Art von Leistung gehört z. B. die Duldung der Namensführung durch einen anderen, wenn dieser Name durch ein Recht geschützt ist²⁾.

Der in der Praxis wohl häufigste Fall der Duldungsleistung besteht in der Gewährung von Verwertungsrechten an Patenten³⁾, Urheber- und Verlagsrechten sowie in der Erlaubnis, ein Warenzeichen zu benutzen⁴⁾. Werden Nutzungsrechte an Werken der Tonkunst weitergegeben, so liegt der Inhalt der Leistung darin, die Vervielfältigung und Wiedergabe des Werkes zu dulden⁵⁾. Daß die Auswertung dieser Rechte durch einen anderen als durch den Urheber selbst nach den gleichen Grundsätzen zu beurteilen ist wie bei der Einräumung einer Lizenz bei einem Patent, kann m. E. beigestimmt werden⁶⁾. Das gleiche gilt auch für die Überlassung eines urheberrechtlich geschützten literarischen Werkes an einen Verlag, an ein Theater usw. zur Veröffentlichung oder Aufführung⁷⁾.

Der Ansicht des VG Berlin⁸⁾, daß beim Verkauf von ungeschützten Mustern die Leistung darin besteht, die Nach-

1) Gl.A. Sölch - Ringleb - List - Müller, a.a.O., Anm. 178 zu § 3.

2) BFH-U. v. 28.9.1967, BStBl. 1968 II S. 108.

3) Der RFH hatte bereits in seinem U. v. 4.12.1931, RStBl. 1932 S. 379, entschieden, daß die Verwertung von Schutzrechten und Erfindungen umsatzsteuerlich als Duldung der Ausnutzung des Benutzungsrechts anzusehen ist.

4) Wobei es nicht darauf ankommen kann, ob das Recht tatsächlich ausgeübt wird (so auch Hohensee, G., Die inländische Besteuerung der Ausländer für Lizenzgebühren und ähnliche Einkünfte, in: DB 1957, Beilage Nr. 17).

5) BFH-U. v. 10.3.1966, BStBl. 1966 III S. 302.

6) Gl.A. Sölch - Ringleb - List - Müller, a.a.O., Anm. 188 zu § 3.

7) U.a. BFH-U. v. 26.9.1968, BStBl. 1969 II S. 58; ebenso BFH-U. v. 16.7.1970, BStBl. 1970 II S. 706, bei der Übertragung von Verlagsrechten.

8) VG Berlin, U. v. 8.1.1958, EFG 1958 S. 255.

bildung zu erlauben, kann man m. E. aus den anfangs genannten Gründen nicht beistimmen; vielmehr liegt die Leistung in der Herstellung dieser Muster.

c) Unterlassungsleistungen

Eine Unterlassungsleistung liegt dann vor, wenn der Unternehmer eine Tätigkeit unterläßt, die er aufgrund der Rechtsordnung ausüben dürfte.

Der typische Fall hierzu dürfte z. B. sein, wenn es ein Unternehmer gegen Entgelt unterläßt, in einem bestimmten Gebiet tätig zu werden¹⁾. Dies gilt auch in Fällen, in denen der Unternehmer zu Gunsten eines Dritten eine bereits ausgeübte Tätigkeit aufgibt²⁾.

Im Einzelfall kann sogar dann noch eine Unterlassungsleistung vorliegen, wenn die gesamte gewerbliche Tätigkeit aufgegeben wird. Der RFH³⁾ sah in der entgeltlichen Verzichtleistung auf den Weiterbetrieb des gewerblichen Unternehmens den letzten Akt der gewerblichen Tätigkeit. In der Verpachtung eines Unternehmens auf eine bestimmte Zeit nimmt der BFH⁴⁾ ebenfalls eine Leistung an, die in einem Unterlassen besteht, da der Unternehmer ein Entgelt dafür erhält, seine eigene unternehmerische Tätigkeit zu unterlassen.

4. Mischformen

a) Problemstellung

In der Wirtschaftspraxis werden auch sonstige Leistungen erbracht, die sowohl Elemente des positiven Tuns als auch

1) RFH-U. v. 14.6.1935, RStBl. 1935 S. 1229; U. v. 15.7.1936, RStBl. 1936 S. 893; sowie bereits U. v. 23.2.1923, RStBl. 1923 S. 196.

2) RFH-U. v. 6.3.1934, RStBl. 1934 S. 589.

3) RFH-U. v. 23.4.1937, RStBl. 1937 S. 686.

4) BFH-U. v. 15.6.1965, UStR 1966 S. 173.

des Duldens oder Unterlassens enthalten. In diesen Fällen muß eine Entscheidung darüber getroffen werden, welcher Leistungsart die Leistung zuzuordnen ist. Anhand von Beispielsfällen wird untersucht, welche Kriterien entscheidend für eine Zuordnung sein können.

b) Hingabe nicht geschützter Erfahrungen, Erfindungen u.ä.

In der Literatur wird die Frage, ob die Hingabe nicht geschützter Erfahrungen¹⁾ und Erfindungen ein positives Tun oder eine Duldungsleistung darstellt, unterschiedlich beantwortet.

Haver - Mailänder²⁾ bejahen z. B. ohne weitere Begründung, daß umsatzsteuerrechtlich nicht geschützte Erfindungen wie geschützte Erfindungen zu behandeln sind. Roer³⁾ setzt sich sehr ausführlich mit dem vorgenannten Problem auseinander. Er kommt zum Ergebnis, daß das sogen. know how⁴⁾ wirtschaftlich den Erfindungen gleichzustellen ist und damit die Vergütungen in ihrer wirtschaftlichen Bedeutung den gesetzlichen Lizenzgebühren gleichzustellen sind⁵⁾. Begründet wird dies damit, daß auch, wie der Erfinder, der Erarbeiter des know how seine Erfahrungen schriftlich niederlegt. Wenn nun diese Unterlagen zur Verfügung gestellt werden, sieht Roer, unter Berücksichtigung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise, zwischen

1) Z.B. auch bei Verträgen über technische Hilfe und Herstellungsinformationen.

2) Haver - Mailänder, Lizenzvergabe durch deutsche Unternehmen in das Ausland, 1967, S. 155.

3) Roer, H., Besteuerung der Auslandsbeziehungen, 2.Aufl., 1965, S. 111 ff.

4) Gleichzusetzen mit Erfahrungshingabe. Eine ausführliche Auseinandersetzung mit dem Begriff des know how findet sich bei Böhme, W., Die Besteuerung des Know-how, 1967, S. 12 ff.

5) Nach tschechoslowakischem Recht werden z.B. know how-Verträge mit den Lizenzverträgen gleichgestellt, siehe hierzu Borsky, E., Der Know-How-Vertrag nach tschechoslowakischem Recht, in: AWD 1972, S. 176.

der Zurverfügungstellung einer geschützten oder einer ungeschützten Erfindung und der Zurverfügungstellung des know how keinen großen Unterschied. Sie hätte dann echten Lizenzcharakter. Allerdings schränkt Roer diese Aussage dann ein, wenn über die bloße Zurverfügungstellung von Unterlagen hinaus eine nachhaltige Unterweisung und Unterrichtung bzw. eine nachhaltige Überwachung durch den Erarbeiter des know how durchgeführt wird. Dieses know how entspreche dann einer Beratung oder Ingenieurleistung, so daß die Vergütungen hierfür entsprechend der Behandlung von Vergütungen für Beratungen und Ingenieurleistungen zu behandeln seien.

Roer stützt sich bei seiner Meinung unter anderem auf ein U. des VG Berlin¹⁾, in dem es heißt, daß eine Leistung im Inland vorliegt, wenn ein Ausländer die Auswertung seiner Erfahrungen in Deutschland duldet. M. E. verkennt Roer den Inhalt des vorgenannten Urteils, da die Entscheidung, daß eine Leistung im Inland vorliegt, nur getroffen wurde, weil das VG Berlin in der Verwertung der Erfahrungen nur eine Ergänzung zur Überlassung der Schutzrechte sah, deren Verwertung der Ausländer im Inland duldet²⁾. Ferner zieht Roer zwei Urteile des RFH³⁾ zur Begründung seiner Meinung heran; beide Urteile befassen sich aber mit Unterlassungsleistungen, so daß sie ebenfalls nicht verwendet werden können.

Im Ergebnis kann man der Meinung von Roer nicht zustimmen; auch gehen seine Begründungen teilweise an den Problemen vorbei. M. E. hat das know how wohl wirtschaftlich eine Ähnlichkeit mit der Gewährung einer Lizenz zur Ausnutzung einer patentierten Erfindung. Das know how ist

1) VG Berlin, U. v. 21.8.1957, EFG 1958 S. 109.

2) Hätte der Ausländer nur die Auswertung seiner Erfahrungen im Inland gewährt, wäre die Entscheidung des VG Berlin m.E. anders ausgefallen.

3) RFH-U. v. 14.6.1935, RStBl. 1935 S. 1229; sowie U. v. 15.7.1936, RStBl. 1936 S. 893.

aber nicht durch ein Recht geschützt¹⁾; vielmehr kann bei Bekanntwerden jeder diese Erfahrungen ausnutzen. Auch wird bei know how-Verträgen kein Recht eingeräumt, vielmehr werden Kenntnisse mitgeteilt²⁾. Dies kommt auch in dem U. v. 11.3.1954 des BFH³⁾ zum Ausdruck, hierin wird klargestellt, "daß nicht die Duldung der Ausnutzung der technischen Erfahrungen, sondern ganz allgemein die Verschaffung solcher Erfahrungen für die Vergangenheit und ihre laufende Übermittlung nach Art einer technischen Beratung im Vordergrund steht und als selbständige Verpflichtung mit eigener wirtschaftlicher Bedeutung den wesentlichen Inhalt der übernommenen Leistung ausmacht". Auch Puttlitz⁴⁾ gibt klar zu erkennen, daß er zwischen der Überlassung einer Lizenz und der Überlassung von Betriebserfahrungen eine unterschiedliche Leistung sieht. Er schließt sich im Ergebnis dem vorgenannten U. des BFH an. Beim know how liegt somit keine Duldungsleistung, sondern ein positives Tun vor.

Die vorstehenden Bemerkungen gelten auch für nicht geschützte Erfindungen.

Ferner hat die gleiche Handhabung zu erfolgen, wenn ein Unternehmer einem Dritten nicht geschützte Modelle, Muster, Zeichnungen usw. zur Verfügung stellt. Auch hier handelt es sich nicht um die Auswertung eines Rechts, vielmehr besteht die Leistung in der Hingabe von Wirt-

-
- 1) Was m.E. Grundvoraussetzung für das Vorliegen einer Duldungs- bzw. Unterlassungsleistung ist - siehe S. 46 ff.
 - 2) Gl.A. u.a. Kröger, F., Forschungskosten, Erfindungen, Lizenzen und Know-how im Steuerrecht, 1969, S. 172; sowie Knoppe, H., a.a.O., S. 187.
 - 3) BStBl. 1954 III S. 152. Zu dieser Frage hatte bereits der RFH-U. v. 14.6.1935, RStBl. 1935 S. 1229, die gleiche Entscheidung getroffen.
 - 4) Puttlitz, E., Lizenzverträge und Umsatzsteuer, in: UStR 1962, S. 114.

schaftsgütern¹⁾, die durch den Unternehmer erstellt wurden²⁾.

c) Übertragung, Bestellung und Abtretung von Rechten

Die Übertragung, Bestellung und Abtretung von Rechten (z. B. von Patent- und Urheberrechten) ist keine Lieferung³⁾, sondern eine sonstige Leistung, die i.d.R. in einem positiven Tun besteht. Allerdings ist gerade hier die Grenze zur Duldungs- bzw. Unterlassungsleistung flüssig.

Welche Leistungen beim Verkauf von geschützten Erfindungen vorliegen, untersuchte der BFH in seinem U. v. 26.2.1959⁴⁾ und kam zu folgenden Möglichkeiten:

- "a) die Erteilung einer ausschließlichen Lizenz;
- b) die Übertragung der Rechte aus den Patenten und Patentanmeldungen;
- c) der Verzicht des Stpfl. auf die Ausübung jeder Konkurrenz."

Obwohl der BFH aufgrund des Sachverhalts der unter c) genannten Möglichkeit zuneigte, schloß er nicht aus, daß die unter b) genannte Möglichkeit in Betracht käme. Ein konkretes Ergebnis hielt er nicht für notwendig, da die rechtliche Beurteilung in beiden Fällen gleich sei.

I.d.R. wird beim Verkauf von Patentrechten die Tätigkeit des Unternehmers in einem positiven Tun, und zwar in der Rechtsübertragung bestehen⁵⁾. Hingegen kann seit Gültig-

1) Die nicht Gegenstände im umsatzsteuerrechtlichen Sinne sind.

2) So auch Sölch - Ringleb - List - Müller, a.a.O., Anm. 173 zu § 3.

3) Siehe hierzu S. 37 ff.

4) BStBl. 1959 III S. 225.

5) Gl.A. u.a. Kröger, F., Forschungskosten, Erfindungen, Lizenzen und Know-how im Steuerrecht, 1969, S. 165; Knoppe, H., a.a.O., S. 174; Sölch - Ringleb - List - Müller, a.a.O., Anm. 147 zu § 3; sowie OFD Münster, Vfg. v. 4.3.1958, UStR 1958 S. 95.

keit des Gesetzes über Urheberrecht und verwandte Schutzrechte v. 9.9.1965¹⁾ das Urheberrecht nicht mehr unter Lebenden übertragen werden.

Damit steht in solchen Fällen die Duldung der Ausnutzung des Urheberrechts im Vordergrund. Es handelt sich dann um keine sonstige Leistung, die in einem positiven Tun besteht, sondern um eine Duldungsleistung²⁾.

d) Nutzungs- und Gebrauchsüberlassungen

Ein häufiger Fall der Überschneidung von negativen als auch positiven Leistungselementen ist bei der Vermietung und Verpachtung eines Gegenstandes³⁾ bzw. bei der Bereitstellung von Arbeitskräften gegeben. Z. B. ist bei der Vermietung von Gegenständen das positive Element der Leistung die Übergabe der Mietsache an den Mieter und das negative Element der Leistung die anschließende Duldung des Gebrauchs durch den Mieter. Hier wird, gemessen am Willen der Beteiligten bzw. der Verkehrsauffassung, insgesamt gesehen ein positives Tun oder auch ein Dulden vorliegen. I.d.R. wird man zum Ergebnis kommen müssen, daß bei Gegenständen die Duldung des Gebrauchs bzw. die Duldung der Verwendung im Vordergrund des wirtschaftlichen Interesses steht und somit eine Duldungsleistung vorliegt⁴⁾. Hingegen wird bei der Bereitstellung von Arbeitskräften die Betätigung selbst im Vordergrund des wirtschaftlichen Interesses stehen und damit das positive Tun.

1) BGBl. 1965 I S. 1273. Gem. § 143 Abs. 2 trat das Gesetz am 1.1.1966 in Kraft.

2) Das vor Gültigkeit des vorgenannten Gesetzes ergangene BFH-U. v. 16.3.1961, BStBl. 1961 III S. 223, ist daher überholt.

3) Nach § 535 bzw. § 581 BGB.

4) So auch Rau - Dürrwächter - Flick - Geist, a.a.O., Anm. 555 zu § 3. Anders Plüickebaum - Malitzky, a.a.O., Anm. 1141 ff. zu §§ 1 - 3.

III. Umfang der dem Unternehmer zurechenbaren Leistung

1. Allgemeines

Nachdem ein kurzer Abriß über den Inhalt der sonstigen Leistungen gegeben wurde, kommt der Frage, ob die erbrachte Leistung dem Unternehmer voll oder nur zum Teil umsatzsteuerlich zuzurechnen ist, erhöhte Bedeutung zu. Die Ausführungen beschränken sich auf die Handhabung bei der Einschaltung von sogen. Zwischenpersonen und ob eine Vermittlungs- oder Eigenleistung vorliegt, wobei zur Klarstellung insbesondere auf steuerbare Inlandsleistungen Bezug genommen wird.

2. Einschaltung von Zwischenpersonen

Als Zwischenperson gilt jede Person bzw. Personengruppe¹⁾, die zwischen dem Unternehmer, der zur Leistungserbringung beauftragt ist, und dem Leistungsempfänger eingeschaltet wird. In den Fällen, in denen die Zwischenperson Arbeitnehmer des Unternehmers ist, ergeben sich keine weiteren Probleme, da dann eine Leistung zwischen Dienstherrn und Leistungsempfänger vorliegt. D. h. die im eigenen Namen erbrachte Leistung des Unternehmers ist steuerbar.

In den Fällen, in denen die Zwischenperson nur im Namen (und evtl. für Rechnung) des Auftraggebers tätig wird, treten Rechtsbeziehungen nur zwischen Auftraggeber und Leistungsempfänger ein; damit ist die Leistung dem Auftraggeber zuzurechnen.

Ist aber die Zwischenperson selbst als Unternehmer im eigenen Namen (und evtl. für eigene Rechnung) tätig, so wird ihr selbst die Leistung zugerechnet. Der Unternehmer, der die Leistung der Zwischenperson vermittelt,

1) Z.B. auch Kapitalgesellschaften.

wird dann nur mit dem Entgelt für die Vermittlung der Leistung steuerbar. In welchen Fällen überhaupt bei Einschaltung eines weiteren Unternehmers durch den Unternehmer eine Vermittlungsleistung vorliegt, löste in Literatur und Rechtsprechung eine umfangreiche Diskussion aus.

a) Eigenleistungen - Vermittlungsleistungen

Obwohl die Unterscheidung zwischen der Erbringung eigener Leistungen und der Vermittlung von Leistungen durch das UStG 1967 an Bedeutung verloren hat und wirtschaftlich kaum noch Unterschiede auftreten¹⁾, bleibt die Unterscheidung bei der Leistungserbringung über die Grenzen aktuell. Dies vor allem deshalb, weil Unterschiede bei der Erstellung des Leistungsorts dadurch auftreten können, daß bei eigenen Leistungen ein anderer Leistungsort in Frage kommt als bei Vermittlungsleistungen.

Vermittlungsleistungen werden i.d.R. von sogen. Agenten bzw. Maklern erbracht. Aber auch die Handelsvertreter nach § 84 HGB erbringen Vermittlungsleistungen. Es handelt sich hier um zivil- bzw. handelsrechtliche Begriffe, so daß noch zu prüfen ist, ob diese auch für das USt-Recht Anwendung finden können.

Den einzigen Anhaltspunkt im UStG 1967, daß Vermittlungsleistungen auch umsatzsteuerlich einer anderen Beurteilung unterliegen, gibt § 10 Abs. 1 Satz 4 UStG 1967 (vorher § 5 Abs. 3 UStG 1934/1951). Hier heißt es: "Die Beträge, die der Unternehmer im Namen und für Rechnung eines anderen vereinnahmt und verausgabt (durchlaufende Posten), gehören nicht zum Entgelt."

Ohne manchmal auf die genannte gesetzliche Vorschrift einzugehen, kamen Rechtsprechung und Praxis zum Ergebnis,

1) Der Unternehmer belastet die USt dem Leistungsempfänger und kann die ihm selbst in Rechnung gestellte USt (Vorsteuer) abziehen.

daß umsatzsteuerlich wirksame Vermittlungsleistungen dann vorliegen, wenn nachstehende Voraussetzungen erfüllt sind:

Für die Anerkennung als Vermittler kommt es grundsätzlich nicht auf das Innenverhältnis zwischen Vermittler und Leistungserbringenden (z. B. Hersteller, Dienstleistungsbetriebe) an, sondern darauf, wie er dem Leistungsempfänger gegenüber auftritt. Von maßgeblicher Bedeutung ist hier, ob unmittelbare Rechtsbeziehungen zwischen ihm und dem Leistungsempfänger oder zwischen dem Leistungserbringenden und dem Leistungsempfänger entstehen¹⁾.

Vor allem muß aber dem Leistungsempfänger bekannt sein, daß der Vermittler nur für einen Dritten handelt, d. h. der Name des Leistungserbringenden muß ihm bekannt sein²⁾.

Hierzu gibt der BFH³⁾ zu erkennen, daß das USt-Recht im Hinblick auf die Grundsätze der Klarheit und Gleichmäßigkeit der Besteuerung einen eindeutigen Nachweis der Betätigung als Vermittler verlangen müsse. Es wird für unbedingt erforderlich gehalten, daß Name und Anschrift des Auftraggebers dem Vertragspartner mitgeteilt werden.

Die genannten Voraussetzungen sind allerdings im Einzelfall nicht zu streng anzuwenden. Der BFH hat z. B. zu Recht in seinem U. v. 25.11.1963⁴⁾ die Vermittlereigen-

-
- 1) So u.a. bereits RFH-U. v. 27.11.1933, RStBl. 1934 S. 558. Judeich, W., Kommissionär oder Agent? in: StuW 1953, Sp. 36, hält es für erforderlich, daß sich der Vermittler auf die Vermittlung der direkten Rechtsbeziehungen zwischen Auftraggeber und dem Dritten zu beschränken hat. Der Vermittler darf nicht selbst Vertragspartei werden.
 - 2) RFH-U. v. 21.12.1934, RStBl. 1935 S. 712. In seinem U. betont der RFH, daß die tatsächlichen Verhältnisse für eine Beurteilung maßgebend sind; da der Stpfl. tatsächlich im eigenen Namen aufgetreten sei, könne nicht entscheidend sein, was er tun wollte. Ferner BFH-U. v. 22.3.1962, BStBl. 1962 III S. 229.
 - 3) BFH-U. v. 24.5.1960, BStBl. 1960 III S. 374.
 - 4) UStR 1966 S. 200.

schaft einer Mittelsperson anerkannt, obwohl dem Verkäufer der vermittelten Ware der Name des Abnehmers nicht bekannt war. Diese Auffassung wurde vom BFH damit begründet, daß der Verkäufer kein Interesse daran hatte, mit dem Käufer in unmittelbare Rechtsbeziehungen zu treten. Es muß aber klargelegt sein, daß der Vermittler tatsächlich nur als Vermittler auftritt und der Verkäufer nicht widerspricht.

Nun ergibt sich die Frage, ob der Vermittler seine Vermittlertätigkeit umsatzsteuerlich dadurch aufgibt, daß er dem Kunden einen höheren als den vorgeschriebenen Preis abverlangt. Dies wird je nach Ausgestaltung unterschiedlich zu beantworten sein. So sah z. B. der RFH¹⁾ in der Überlassung eines Mehrerlöses eine Vergütungsabrede, für die Vertragsfreiheit besteht, allerdings nur unter der Voraussetzung, daß der Auftraggeber das Vorgehen des Vermittlers vertragsmäßig oder stillschweigend duldet²⁾. Der BFH³⁾ nimmt im Falle eines Kfz-Händlers eine Vermittlung auch dann an, wenn der Preis des Altwagens noch nicht endgültig festgelegt, sondern je nach den Verkaufsmöglichkeiten geändert wurde; allerdings unter der Voraussetzung, daß der Verkäufer über die Person des Käufers und über den tatsächlich erzielten Verkaufspreis unterrichtet wird⁴⁾. Erfährt der Auftraggeber nichts von dem Mehrerlös, geht dem Vermittler die Vermittlereigenschaft verloren. Er muß den Gesamt-

1) RFH-U. v. 21.5.1931, RStBl. 1931 S. 507.

2) Plückerbaum - Malitzky, a.a.O., 10. Aufl., Anm. 562 zu §§ 1 - 3, stimmen der Ansicht des RFH bei.

3) BFH-U. v. 30.11.1967, BStBl. 1968 II S. 330.

4) Siehe hierzu die gleichlautenden BdF-Erlasse v. 19.3.1968, StEK UStG 1967 § 3 Nr. 4; und v. 12.12.1969, StEK UStG 1967 § 3 Nr. 28. In diesen Erlassen wird als wesentliches Merkmal einer Vermittlereigenschaft eine festgelegte Provision bzw. eine Offenlegung der Abrechnung gegenüber dem Auftraggeber verlangt.

erlös versteuern¹⁾.

Als weiteres Erfordernis für die Annahme einer Vermittlungsleistung verlangt der BFH²⁾, daß nicht der Vermittler, sondern der Auftraggeber das Risiko des vermittelten Geschäfts zu tragen habe. In den zuvor genannten Fällen wird aber auch erkennbar, daß ein vom Vermittler getragenes Risiko nicht unbedingt zur Verneinung der Vermittlereigenschaft führt.

Insgesamt gesehen wird man soweit der Rechtsprechung beistimmen können, daß die genannten Voraussetzungen zur Bejahung einer Vermittlertätigkeit vorliegen müssen. Die Rechtsprechung ist ausnahmslos noch zum alten USt-Recht ergangen. Allerdings hat ihre Anwendung auch nach dem UStG 1967 Gültigkeit, da der Wortlaut des § 10 Abs. 1 Satz 4 UStG 1967 inhaltlich mit dem Wortlaut des § 5 Abs. 3 UStG³⁾ übereinstimmt.

Auch konnte man der Finanzverwaltung⁴⁾ zustimmen, daß eine Vermittlungstätigkeit bei den üblichen Pauschal- und Flugreisen vorliegt, wenn die Leistungen durch einen anderen Unternehmer ausgeführt werden.

Dies sogar dann, wenn die Pauschalreisen der Reisebüros durch eigene Omnibusse durchgeführt werden.

Der Gesetzgeber selbst hatte in § 53 Abs. 1 UStDB 1951 den Werbungsmittlern und den sogen. Hopfen- und Weinkommissionären erlaubt, nur die Vermittlungsgebühr der Steuer zu unterwerfen, obwohl sogar in dieser Vorschrift geregelt war, daß Werbungsmittler ist, wer Werbeaufträge

-
- 1) So auch BFH-U. v. 24.8.1961, BStBl. 1961 III S. 492; im Falle eines Kraftfahrzeughändlers, der beim Verkauf eines Neuwagens einen Gebrauchtwagen zu einem vereinbarten Festpreis in Zahlung nahm, den tatsächlich erzielten Verkaufspreis seinem Auftraggeber aber nicht offenlegte.
 - 2) BFH-U. v. 24.8.1961, BStBl. 1961 III S. 492.
 - 3) Bereits im UStG 1934.
 - 4) RFM-Erl. v. 16.1.1939, Verfügungen und Erlasse zum Umsatzsteuer-Recht, § 2 Abs. 2 Nr. 500; OFD Karlsruhe v. 1.7.1954 und OFD Münster v. 17.5.1955, Verfügungen und Erlasse zum Umsatzsteuer-Recht, § 2 Abs. 2 Nr. 516.

für andere im eigenen Namen und für eigene Rechnung an Personen und Gesellschaften erteilt, die Werbung für andere durchführen.

Die genannten Verfügungen, Erlasse und die UStDB verstoßen m. E. generell gegen die aufgestellten Grundsätze über das Vorliegen einer Vermittlungstätigkeit. Trotzdem kann man diesen Regelungen zum alten USt-Recht¹⁾ zustimmen, da dies überwiegend aus Vereinfachungsgründen geschah und den Stpfl. überwiegend Vorteile dadurch brachten, daß nur die Vermittlungsgebühr und nicht die Gesamtleistung der USt unterlag.

Nach dem UStG 1967 kann aus prinzipiellen Gründen²⁾ solchen Durchbrechungen nicht mehr zugestimmt werden.

Im sogen. Reisebüroerlaß³⁾ wird aber bei Reisebüroleistungen versucht, die genannten Regelungen auch für das UStG 1967 anzuwenden. Auf die Einzelheiten des Reisebüroerlasses kann hier nicht weiter eingegangen werden. An dieser Stelle soll nur der Normalfall einer durch ein Reisebüro angebotenen Pauschalreise untersucht werden, die nicht für einen anderen Reiseveranstalter vermittelt wird, um damit die grundsätzlichen Probleme aufzuzeigen.

Normalerweise kauft der Reiseteilnehmer eine angebotene Pauschalreise einschließlich sämtlicher Leistungen. Die Reise setzt sich aus verschiedenen Leistungen, wie z. B. Transport, Unterbringung und Verpflegung, zusammen. Im Prospekt ist normalerweise nur angegeben, in welchem Hotel der Reisende untergebracht und wie er zum Urlaubsort befördert wird. Meist folgt noch in den Reisebedingungen der Hinweis, daß das Reisebüro für gewisse Lei-

1) Brutto- bzw. Allphasenbesteuerung.

2) Dies vor allem bedingt durch das System des Vorsteuerabzugs und den Anforderungen an dessen Abzugsfähigkeit.

3) BdF-Erl. v. 29.12.1969, BStBl. 1970 I S. 168.

stungen nur als Vermittler auftritt. Dem Hotelier werden der Name des Reiseteilnehmers bekanntgegeben und der Reisende erfährt spätestens bei seiner Ankunft den Namen des Hoteliers.

Bis hier könnte es noch den Anschein haben, als ob das Reisebüro nur als Vermittler auftritt. Das Reisebüro setzt nun aber in seiner Kalkulation den ihm in Rechnung gestellten Preis¹⁾ des Hoteliers, Beförderungsunternehmers usw. an und kalkuliert den Preis der Reise nach freiem Ermessen, wobei in aller Regel zu der evtl. vereinbarten Provision, die das Reisebüro vom Hotelier, Beförderungsunternehmer usw. erhält, ein weiterer Zuschlag erfolgt²⁾. Weder Hotelier, Beförderungsunternehmer usw. noch Reisender erfahren, auch wenn sie es wollten, wie sich der Preis der Pauschalreise zusammensetzt. Dabei ist es unerheblich, wer Auftraggeber der durch das Reisebüro zu erbringenden Vermittlungsleistung ist. Aber gerade dann, wenn der Reisende als Auftraggeber anzusehen ist³⁾, wird keine Vermittlungstätigkeit vorliegen, da (wie vorerwähnt) der Reisende nicht erfährt und sicher auch nicht erfahren kann, wie sich der Preis der Pauschalreise zusammensetzt⁴⁾.

Hier wird grundsätzlich ein Verstoß gegen das Handeln für fremde Rechnung vorliegen; eine Vermittlungstätig-

1) Nettopreis, also bereits nach Abzug einer evtl. gewährten Provision.

2) Die Rohaufschläge betragen bei den Reiseveranstaltern teilweise bis zu 20 %, während eine angemessene Provision meist zwischen 7 bis 10 % liegt.

3) Wie es z.B. im Abs. 8 des BdF-Erlasses v. 29.12.1969, BStBl. 1970 I S. 168, zum Ausdruck kommt. Brunk, H.J., Die Steuerfreiheit von Reisedienstleistungen nach § 8 Abs. 1 Nr. 5 UStG 1967, UStG 1972, S. 358, vertritt die m.E. keinesfalls vertretbare Ansicht, daß derjenige Auftraggeber der Vermittlungsleistung ist, der das Vermittlungsentgelt bezahlt.

4) Z.B. in Leistungen der einzelnen Leistungsträger, zuzüglich Rohaufschläge (wie z.B. Provision bzw. Gewinn).

keit muß i.d.R. abgelehnt werden¹⁾. Zu Recht hat das FG Nürnberg²⁾ entschieden, daß bei solchen Pauschalreisen keine unmittelbaren Rechtsbeziehungen zwischen Reiseteilnehmer und dem eingeschalteten selbständigen Dritten (z. B. Hoteliers usw.) bestehen und damit bereits keine Vermittlungsleistung seitens der Reisebüros vorliegt. In dem vorgenannten BdF-Erl. wird aber in Abs. 8 und 9 unter Hinweis auf die bisherige Rechtsprechung gerade für solche Fälle eine Vermittlungstätigkeit anerkannt. Hierbei wird insbesondere auf das U. v. 2.7.1959 des BFH³⁾ hingewiesen. In dem U. kommt zum Ausdruck, daß es einer Vermittlertätigkeit nicht entgegenstehe, wenn ein Teil der Pauschalreise selbst durch den Reiseveranstalter bewirkt wird. Ferner heißt es: "Bedenken (gegen die Vermittlertätigkeit) könnten insoweit bestehen, als die Reiseteilnehmer nicht die Höhe der für die Unterkunft und Verpflegung vereinbarten Preise erfahren. Es kann jedoch unbedenklich ihre Zustimmung zu dem, was der Hotelier oder Gastwirt mit dem Reisebüro im Interesse der Reiseteilnehmer vereinbart haben, unterstellt werden, zumal da der vom Reiseteilnehmer bezahlte Pauschalpreis diese Kosten mit deckt."

In einem später ergangenen U. lehnt der BFH⁴⁾ eine Vermittlereigenschaft eines Reisebüros ab, das Leistungen durch Charterung von Flugzeugen im eigenen Namen und für

1) Dies übersehen z.B. Stehling, Die Umsatzsteuer der Reiseunternehmer, in: UStR 1958, S. 89 ff.; Moeren, E., Zur Umsatzbesteuerung der Reisebüros, in: UStR 1963, S. 29, die nur darauf abstellen, ob das Reisebüro im fremden Namen handelt. Brunk, H.J., a.a.O., UStR 1972, S. 358, nimmt sogar bei einer vollständig freien Kalkulationsmöglichkeit des Reisebüros noch eine Vermittlungsleistung an.

2) U. v. 24.7.1956, EFG 1957 S. 32.

3) BStBl. 1959 III S. 358.

4) BFH-U. v. 19.1.1967, BStBl. 1967 III S. 211.

eigene Rechnung erbrachte, ohne die Höhe der für die Beförderung gezahlten oder erhaltenen Beträge den Kunden bzw. der Fluggesellschaft mitzuteilen. In seinen Prospekten hatte das Reisebüro angegeben, daß es als Vermittler auftrete. Im selben U. kommt der BFH zum Ergebnis, daß ein Veranstalter von Pauschalreisen auch eigene Leistungen erbringen kann, wenn er sich Dritter als Erfüllungshelfen bedient.

Erst das FG Bremen¹⁾ erkennt, daß der im U. v. 2.7.1959 des BFH²⁾ vertretenen Auffassung nicht gefolgt werden kann. Der Senat des FG Bremen sieht, im Gegensatz zum vorgenannten BFH-U., ein schwerwiegendes Indiz für ein Handeln des Reisebüros für eigene Rechnung darin, wenn die Reiseteilnehmer die Höhe der für Unterkunft und Verpflegung vereinbarten Preise nicht erfahren. Dabei müsse es sich ein Vermittler gefallen lassen, daß seine Vermittlereigenschaft in Zweifel gezogen wird, wenn er seine Provision oder Vermittlungsgebühr nicht offen ausweist.

Auch die Heranziehung der zivil- bzw. handelsrechtlichen Beurteilung, wann eine Vermittlertätigkeit vorliegt, kann umsatzsteuerlich nicht zu einem anderen Ergebnis führen³⁾. Für das zivilrechtliche Vorliegen einer Vermittlertätigkeit genügt es bereits, einen Hinweis in den Allgemeinen Geschäftsbedingungen aufzunehmen, daß z. B. das Reisebüro nur Vermittler der bei der Durchführung der Reise in Anspruch genommenen Personen (Beförderungsunternehmer, Beherbergungs- und Gaststättenbetriebe usw.) ist.

1) FG Bremen, U. v. 19.3.1969, DStZ (B) 1969 S. 190.

2) BStBl. 1959 III S. 358.

3) Die zivil- bzw. handelsrechtliche Gestaltung kann nicht maßgebend für das USt-Recht sein (vgl. auch Wauer, G., Der Inhalt des Leistungsaustausches in der höchstgerichtlichen Rechtsprechung, in: Inf. A 1967, S. 337). Felix - Benda, a.a.O., Anm. 135 zu § 3, erklären, daß eine sogen. Zwischenperson zivilrechtlich Handelsvertreter sein kann, umsatzsteuerlich aber Eigenhändler sei.

Allerdings wird auch die Meinung vertreten, daß diese Geschäftsbedingungen erst durch die Unterschrift des Kunden Vertragsinhalt werden¹⁾. Es genügt, wenn im Anmeldeformular, das der Kunde unterschreibt, auf die Geschäftsbedingungen hingewiesen wird. Gesetzliche Grundlagen im BGB gibt es nicht, lediglich im HGB ist in § 84 geregelt, wer Handelsvertreter ist²⁾.

Ohne weiter auf das zivilrechtliche Vorliegen einer Vermittlertätigkeit einzugehen, ist leicht ersichtlich, daß hier die strengeren Anforderungen, die an das Vorliegen einer umsatzsteuerrechtlichen Vermittlertätigkeit gestellt werden, nicht erforderlich sind. Deshalb kann es für die steuerrechtliche Beurteilung auch nicht von ausschlaggebender Bedeutung sein, ob das Reisebüro bei Vertragsverletzung haftet bzw. Schadensersatz leisten muß.

Bemerkenswert ist, daß auch in der zivilrechtlichen Rechtsprechung insoweit ein Wandel eingetreten ist, daß die Gerichte³⁾ auch bei vertraglicher Vermittlertätigkeit eine Schadensersatzpflicht des Reisebüros annehmen, da solche Reiseverträge meist mehr zum Werkvertrag nach § 631 ff. BGB hin tendieren⁴⁾.

b) Ergebnis

Zusammenfassend kann gesagt werden, daß es für das Vorliegen einer Vermittlertätigkeit nicht genügt, daß der

-
- 1) Siehe hierzu den ausführlichen Artikel von Bartl, H., Die Urlaubsreise und ihre Beeinträchtigung, in: NJW 1972, S. 505 - 511, insbesondere S. 507.
 - 2) Für das Vorliegen der Handelsvertretereienschaft gelten strenge Anforderungen, die i.d.R. auch den steuerrechtlichen Anforderungen für das Vorliegen einer Vermittlertätigkeit genügen.
 - 3) Vgl. u.a. LG München I, U. v. 2.7.1970, BB 1970 S.1026.
 - 4) Das OLG Köln, U. v. 4.7.1972, NJW 1972 S. 1815, kommt sogar zum Ergebnis, daß bei einer Pauschalreise ein Werkvertrag vorliegt, auch wenn sich der Reiseveranstalter unrichtigerweise als Vermittler bezeichnet. Siehe hierzu auch den Aufsatz von Eberle, R., Die Haftung des Reiseveranstalters, in: DB 1973, Beilage Nr. 3, und die darin zitierte Literatur und Rechtsprechung.

Vermittler im fremden Namen tätig wird¹⁾, sondern daß auch das Handeln für fremde Rechnung vorausgesetzt werden muß²⁾. Dabei wird es genügen, daß die Beteiligten erfahren, wie hoch die Gebühr des Vermittlers ist (z. B. durch Offenlegung der Abrechnungen). Erfährt der Auftraggeber nicht, daß über die von ihm gewährte Provision hinaus ein Mehrerlös erzielt wurde, geht die Vermittlereigenschaft des Unternehmers verloren.

Daß diese strengen Voraussetzungen gefordert werden müssen, wird auch dadurch bestätigt, daß niemand, soweit ersichtlich, bei einem Kfz-Händler, der Neuwagen eines bestimmten Automobilwerks verkauft, die Eigenhändler-eigenschaft in Frage stellt. Wollte man aber einer nicht so strengen Auslegung folgen, müßte man hier ebenfalls eine Vermittlungsleistung annehmen, denn im Regelfall geschieht folgendes: Der Kfz-Händler handelt wohl im eigenen Namen und für eigene Rechnung, der wirtschaftliche Vorgang zerstört aber dieses äußere Erscheinungsbild. Der Käufer weiß genau, daß er ein ganz bestimmtes Fahrzeug eines Automobilwerks kauft und das Automobilwerk erfährt meist durch die geforderten Verkaufsmeldungen Name und Anschrift des Käufers. Der Händler kann die Handelsspanne³⁾ nicht frei bestimmen, diese wird, besonders bei Fahrzeugen, die der Preisbindung unterliegen, vom Automobilwerk festgelegt.

1) Siehe Voraussetzungen auf S. 56 ff.

2) Das FG Bremen, U. v. 27.9.1968, EFG 1969 S. 269, kommt zu Recht zum Ergebnis, daß ein Unternehmer bei einer sonstigen Leistung, die er im eigenen Namen, aber für fremde Rechnung erbracht hat, eine dem Kommissionär ähnliche Rechtsstellung hat, so daß das volle Entgelt der USt unterliegt. Felix - Benda, a.a.O., Anm. 135 ff. insbesondere Anm. 138 zu § 3, halten das Handeln für fremde Rechnung für ein Wesensmerkmal der Agenturgeschäfte.

3) Differenz zwischen Einkaufs- und Verkaufspreis.

Nachdem hier unbestritten trotzdem eine Lieferung vorliegt, ist nicht einzusehen, weshalb bei sonstigen Leistungen, z. B. wenn ein Unternehmer zur Erfüllung seiner Leistungspflicht sonstige Leistungen von einem Dritten "kauft" und an den Leistungsempfänger "verkauft"¹⁾, etwas anderes gelten soll.

I.d.R. werden deshalb z. B. Reisebüros, die Pauschalreisen anbieten, die geforderten Voraussetzungen nicht erfüllen, wenn sie sich zur Erfüllung ihrer Leistungspflicht dabei Hoteliers, Beförderungsunternehmer usw. bedienen. Hier wird meist nur eine Leistungserbringung durch Erfüllungsgehilfen vorliegen²⁾. Lediglich in Fällen, bei denen Reisebüros echte Reisemittler sind, z. B. bei der Vermittlung einer durch einen anderen Reiseveranstalter angebotenen Reise sowie bei der Vermittlung von Fahrausweisen (z. B. Fahrkarten der Bundesbahn), liegen umsatzsteuerlich Vermittlungsleistungen vor.

Liegen keine Vermittlungsleistungen vor, so muß sich der Unternehmer, auch wenn er sich zur Leistungserbringung Dritter bedient, die Gesamtleistung als Eigenleistung zurechnen lassen.

In den Fällen, in denen der Unternehmer Vermittler ist (also Beträge im Namen und für Rechnung eines anderen vereinnahmt und verausgabt), hat der Unternehmer nur die Vermittlungsgebühr oder Provision der USt zu unterwerfen.

-
- 1) Solange die oben genannten Voraussetzungen einer Vermittlungsleistung nicht vorliegen.
 - 2) Auf dieses Problem geht Klatt, H., Die Mehrwertsteuer im Reisebürogewerbe, 1970, S. 3 ff., nicht weiter ein, sondern orientiert sich fast nur an der zivil- bzw. handelsrechtlichen Gestaltung.

IV. Einheitlicher wirtschaftlicher Vorgang

1. Grundsätzliches

Das UStG 1967 wie auch die früheren Umsatzsteuergesetze enthalten keine Regelung, ob mehrere Leistungen umsatzsteuerlich in eine Gesamtleistung zusammenzufassen sind bzw. ob ein wirtschaftlicher Vorgang in Einzelleistungen aufzuteilen ist. Allerdings haben RFH¹⁾ als auch BFH²⁾ in ständiger Rechtsprechung den Grundsatz aufgestellt, daß die Aufspaltung eines einheitlichen wirtschaftlichen Vorgangs in eine Lieferung und in eine sonstige Leistung unzulässig ist. Bei diesen Entscheidungen ging es überwiegend darum, ob eine Aufteilung in eine Lieferung und in eine Werkleistung zulässig ist.

Diese Beurteilung hat durch das UStG 1967 keine Änderung erfahren; u. U. kann also ein einzelner Vorgang für sich isoliert betrachtet eine Lieferung sein, während unter Berücksichtigung der anderen Vorgänge insgesamt gesehen der gesamte Vorgang als sonstige Leistung anzusehen ist. Hierbei spielt die Frage der Zu- bzw. Einordnung von sogen. Nebenleistungen eine bedeutende Rolle. Lt. Rechtsprechung³⁾ und Praxis⁴⁾ liegt eine Nebenleistung dann vor, wenn sie im Verhältnis zur Hauptleistung nebensächlich und untergeordnet ist, mit ihr in engem wirtschaftlichen Zusammenhang steht und im Zusammenhang mit der Hauptleistung üblicherweise vorkommt.

Darüber hinaus ist die Aufteilungsfrage aber auch dann

1) Z.B. im Falle der Aufteilung von Lieferung und Werkleistung RFH-U. v. 9.2.1940, RStBl. 1940 S. 478.

2) Grundsatzurteil des BFH v. 13.12.1962, BStBl. 1963 III S. 72; BFH-U. v. 14.10.1971, HFR 1972 S. 81; sowie U. v. 8.7.1971, BStBl. 1971 II S. 787.

3) Vgl. BFH-U. v. 13.8.1970, BFHE 99 S. 507; sowie U. v. 25.2.1971, HFR 1971 S. 396.

4) Vgl. u.a. Rau - Dürrwächter - Flick - Geist, a.a.O., Anm. 191 zu § 3.

von Bedeutung, wenn mehrere sonstige Leistungen eine im wirtschaftlichen Sinne einheitliche Leistung bilden. In allen Fällen findet die sogen. wirtschaftliche Betrachtungsweise für die Beurteilung Anwendung.

2. Darstellung der in Rechtsprechung, Finanzverwaltung und Literatur vertretenen Auffassungen

a) Lieferung oder sonstige Leistung

Die Rechtsprechung wurde des öfteren mit der Frage befaßt, ob ein Vorgang unter Berücksichtigung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise als Lieferung oder als sonstige Leistung anzusehen ist.

Für die Zuordnung zu Werklieferungen (§ 3 Abs. 4 UStG 1967)¹⁾ und zu Leistungen im Umtauschgewerbe (§ 3 Abs. 9 UStG 1967) hat der Gesetzgeber bereits ausreichende Abgrenzungskriterien aufgestellt. Hingegen fehlen bei den Lieferungen nach § 3 Abs. 1 UStG 1967 und bei den anderen sonstigen Leistungen gesetzliche Regelungen.

Rechtsprechung, Finanzverwaltung und Literatur lassen folgende Handhabung erkennen:

Bei der Lieferung einer Maschine teilt die durch die Monteuere erbrachte Montagearbeit das Schicksal der Lieferung, d. h. der gesamte Vorgang wird einheitlich betrachtet²⁾.

1) Aus dieser Vorschrift kann auch abgeleitet werden, daß der Inhalt der Vorschrift (Zuordnung von sonstigen Leistungen zur Lieferung) auch ein Indiz für die Behandlung bei anderen ähnlichen Vorgängen ist. Ähnlich Rau - Dürrwächter - Flick - Geist, a.a.O., Anm. 166 zu § 3.

2) U.a. BFH-U. v. 22.6.1961, BStBl. 1961 III S. 393. Im BFH-U. v. 10.12.1964, HFR 1965, S. 297, kommt zum Ausdruck, daß eine Aufteilung dann zu erfolgen hat, wenn die Montage keine Spezialkenntnisse erfordert. Meyer - Arndt, L., Unterliegen Einfuhr und Montage von Maschinen der deutschen Umsatzsteuer? in: AWD 1965, S. 21, hält dagegen eine Aufteilung für grundsätzlich geboten.

Wird Öl im Rahmen von Ausbesserungsarbeiten an Motor, Getriebe oder Differential von Kraftfahrzeugen verwendet, liegt keine Lieferung von Öl, sondern einheitlich eine Werkleistung vor¹⁾. Ein Stpfl., der in verschiedenen Filialen eines Warenhauses Schnellaufnahmegeräte zur Verfügung stellt und dazu die notwendigen Spezialfilme und Chemikalien liefert, erbringt eine einheitliche Leistung²⁾. Übernimmt eine Autoreparaturwerkstatt bei gebrauchten Motoren das Ausbohren und Ausschleifen von Zylindern und liefert sie dabei auch die neuen Kolben, so liegt eine einheitliche Werklieferung vor, sogar auch dann, wenn die gelieferten Kolben gesondert in Rechnung gestellt werden³⁾.

Grundsätzlich wird es also nicht darauf ankommen, ob Rechnungen für jede einzelne Leistung erstellt werden. Der BFH⁴⁾ hat z. B. im Falle eines Kfz-Händlers, der an einem Teil der beim Neuwagenkauf in Zahlung genommenen Fahrzeugen Bearbeitungen (Reparaturen, Umbauten, Lackierungen usw.) vornahm und beim Verkauf zwei getrennte Rechnungen, über den Verkauf des Gebrauchtwagens und über die Bearbeitung, ausstellte, eine Werklieferung angenommen.

1) Vgl. BFH-U. v. 8.7.1971, BStBl. 1971 II S. 787. Wilke, H.-J., Anmerkungen zum BFH-U. v. 8.7.1971, in: UStR 1972, S. 56 - 57, stimmt dieser Handhabung bei. Hingegen wollen das FG Baden-Württemberg, U. v. 28.11.1967, EFG 1968 S. 284, Felix - Benda, a.a.O., Anm. 147 zu § 3, sowie Wegemer, P., Anmerkung zum BFH-U. v. 8.7.1971, in: UStR 1972, S. 55 - 56, eine Aufteilung vornehmen.

2) FG Düsseldorf, U. v. 24.5.1963, EFG 1964 S. 143.

3) Plückebaum - Malitzky, a.a.O., 10. Aufl., Anm. 966 zu §§ 1 - 3, meinen, daß eine Trennung erfolgen könnte, wenn am Kolben keinerlei Messungen stattfinden und der Kolben nicht in den Zylinder eingesetzt, sondern getrennt geliefert wird oder evtl. durch die Kolbenfabrik direkt an den Auftraggeber der Zylinderschleiferei versendet wird.

4) BFH-U. v. 25.3.1965, HFR 1965 S. 438.

Der BFH¹⁾ sieht sogar dann einen Vorgang als einen einheitlichen Vorgang an, wenn die Rechnung über die Lieferung von benötigten Ersatzteilen nicht von der Werkstatt ausgestellt wird, sondern vom Zulieferer der Ersatzteile. So auch, wenn die Auftragserteilung über eine Lieferung und über den Transport der Ware in verschiedenen Betriebsabteilungen (Flußbaggerei und Flußschiffahrt) erfolgte und darüber getrennte Rechnungen erstellt wurden²⁾.

Im Falle eines Stpfl., der sich mit dem Vertrieb von Ölbrennern, Öllagerbehältern, Zubehörteilen und dem Zusammenbau dieser Teile befaßte, nahm der BFH eine einheitliche Werklieferung an³⁾. Der Stpfl. war Werksvertreter der Firma, die die Ölfeuerungsaggregate herstellte. Zu entscheiden war, ob der Werksvertreter gegenüber dem Endabnehmer eine Gesamtleistung (Einrichtung der fertigen Ölfeuerungsanlage) oder einzelne Lieferungen (z. B. Zubehörteile) und sonstige Leistungen (z. B. Vermittlung der Ölbrenner usw. sowie Montageleistungen) erbracht hatte. Der BFH kam insbesondere deshalb zu seinem o. a. Ergebnis, weil die Endabnehmer beim Werksvertreter betriebsfertige Ölfeuerungsanlagen bestellt und auch geliefert bekamen⁴⁾.

Bei einem Viehagenten, der für eine Fleischfabrik Vieh einkaufte und schlachtete, sah der BFH⁵⁾ diesen Vorgang als eine einheitliche Leistung, und zwar als eine Liefere-

1) BFH-U. v. 12.12.1969, BStBl. 1970 II S. 362.

2) Wauer, G., Einheitliches Umsatzgeschäft, in: StuW 1965, Sp. 610, schließt sich im Ergebnis dem U. des BFH an.

3) BFH-U. v. 15.6.1965, BStBl. 1965 III S. 498.

4) Bei entsprechend der vertraglichen Regelung durchgeführter Lieferung von Fahrgestellen bei gleichzeitiger Vermittlung der Aufbauten hatte der RFH (U. v. 10.7.1942, RStBl. 1942 S. 943) eine Lieferung und eine sonstige Leistung angenommen.

5) BFH-U. v. 25.7.1963, HFR 1964 S. 101.

rung der geschlachteten Tiere an. Der BFH setzte sich in diesem U. gründlich mit den Vorgängen auseinander und erklärte, von Bedeutung sei, ob der Auftraggeber an der Trennung der Geschäfte (dem Einkaufen und dem Schlachten von Vieh) ein berechtigtes Interesse habe oder ob es ihm nur darauf ankomme, geschlachtete Tiere zu erhalten¹⁾. Vor allem sei bedeutsam, ob der Auftraggeber auf den Einkauf des lebenden Viehs Einfluß nimmt, von wem die Tiere ausgesucht und wo das Vieh vor dem Schlachten untergebracht werde.

Bei der Entscheidung, ob bei einem Verleihvertrag zwischen Filmhersteller und Verleiher eine Lieferung oder eine sonstige Leistung vorliegt, hält der BFH²⁾ an der Rechtsprechung des RFH³⁾ fest und entschied, daß, auch wenn Negative bzw. Musterkopien des Films zur Verfügung gestellt werden, eine einheitliche Leistung, und zwar eine sonstige Leistung vorliegt. Als wesentlicher Inhalt der Leistung sei die Befugnis anzusehen, die Aufführungs- und Verwertungsrechte auf die Filmtheaterbesitzer zu übertragen⁴⁾.

Auch im U. des FG Hamburg⁵⁾, bei dem zu beurteilen war, ob ein ausländischer Stpfl., der einem inländischen Verlag Matern, Klischees und Abzüge versendet und gleichzeitig das Recht zur Veröffentlichung in inländischen Zeitungen einräumt, eine Lieferung erbringt, entschied

1) Allerdings nahm der BFH in seinem U. v. 10.3.1966, BFHE 85 S. 560, in einem ähnlich gelagerten Fall zwei Leistungen an.

2) BFH-U. v. 31.1.1957, BStBl. 1957 III S. 93.

3) Vgl. RFH-U. v. 25.2.1944, RStBl. 1944 S. 446; sowie RFH-U. v. 6.7.1944, RStBl. 1944 S. 614, wobei ausdrücklich von der früheren Rechtsprechung des RFH (u.a. U. v. 21.10.1938, RStBl. 1939 S. 219) abgewichen wurde.

4) Vgl. die ähnliche Entscheidung des BFH (U. v. 7.11.1968, BStBl. 1969 II S. 211), bei der es im wesentlichen auf Aufführungs- und Verwertungsrechte ankam.

5) FG Hamburg, U. v. 14.7.1970, EFG 1971 S. 109.

das FG, daß eine einheitliche sonstige Leistung vorliegt. Begründet wurde dies damit, daß bei der engen wirtschaftlichen Verflechtung beider Elemente (Lieferung und sonstige Leistung) nach umsatzsteuerlichen Grundsätzen nur eine einheitliche Beurteilung möglich sei. Dabei bildet die Einräumung der Verwertungsrechte den wesentlichen Inhalt des Leistungsaustausches. Ohne dieses Recht waren für den Verlag die überlassenen Matern, Klischees oder Abzüge wertlos.

Liegen allerdings für den Abschluß eines besonderen Bearbeitungsvertrages wirtschaftlich beachtliche Gründe vor, so ist ein einheitlicher wirtschaftlicher Vorgang nicht gegeben¹⁾.

b) Mehrere sonstige Leistungen

Sowohl in der Rechtsprechung als auch in der Literatur ist die Frage, ob verschiedene sonstige Leistungen unter dem Blickwinkel der wirtschaftlichen Betrachtungsweise zu einem einheitlichen Vorgang zusammenzufassen sind, kaum aufgetaucht. Lediglich bei der Beurteilung von Reisebüroleistungen und Lizenzeeinnahmen liegt ausreichend Material vor. Außerhalb dieser Bereiche sind nur folgende Entscheidungen von Bedeutung.

Im Falle eines Handelsvertreters, der fertige Garagentore vermittelt und sie auf Wunsch des Käufers auch einbaute, nahm der BFH²⁾ zwei getrennte Leistungen an. Diese Beurteilung schwächte der BFH dadurch ab, daß er eine Lieferung eines eingebauten Garagentores angenommen hätte, wenn ausreichende Beweisanzeichen hierzu vorgelegen hätten³⁾.

1) BFH-U. v. 31.1.1963, BStBl. 1963 III S. 198.

2) BFH-U. v. 27.10.1966, BStBl. 1967 III S. 132.

3) Trotz Vorliegen einer echten Vermittlungsleistung und der davon getrennten Montage durch den Stpfl. nahm das FA eine Werklieferung an.

Die Rechtsprechung geht leider auf die Frage, ob bei Werbeagenturen, die sowohl Vermittlungsleistungen als auch Eigenleistungen (z. B. Entwurfanfertigungen usw.) erbringen, zwei Leistungen vorliegen, nicht ein¹⁾.

In einem Artikel in der UStR²⁾ hält es der Verfasser für geboten, solche Leistungen als einheitliche Leistung zu beurteilen. Eine Aufteilung in Einzelleistungen (z. B. Beratung, Anfertigung von Entwürfen, Werbungsmittlung im engeren Sinne usw.) erscheint ihm weder von der Tätigkeit noch von der Honorierung her als möglich.

aa) Reisebüroleistungen als Beispiel beim positiven Tun

Soweit ein Reisebüro lediglich für andere Reiseveranstalter Vermittlungsleistungen erbringt, ergeben sich keine Probleme bezüglich der Beurteilung, ob eine einheitliche Leistung vorliegt. Sobald aber Vermittlungsleistungen³⁾ mit Eigenleistungen zusammen erbracht werden, ergeben sich unterschiedliche Möglichkeiten. Leider lassen weder Rechtsprechung noch Literatur eine klare Linie erkennen.

Der BFH⁴⁾ ging bei einem Reisebüro, das zu Pauschalpreisen Reisen anbot, wobei es die Beförderung selbst durchführte, während es die Unterbringung und Verpflegung vermittelte, auf die Frage, ob es sich um einen einheitlichen Vorgang handelt, nur insoweit ein, als er bemerkte, daß solche Reisen verschiedenartige Leistungen mit sich bringen. Diese Auffassung wird auch von der Finanzver-

1) Siehe z.B. das BFH-U. v. 27.5.1971, BStBl. 1971 II S. 755, in dem lediglich untersucht wurde, ob eine Werbungsmittlung vorliegt, nicht aber, welches Schicksal die notwendigen Vorarbeiten teilen.

2) Ohne Verfasser, Ort der Leistung bei der Werbung durch Werbeagenturen, in: UStR 1965, S. 47.

3) Die den auf S. 55 ff. genannten Grundsätzen entsprechen müssen.

4) BFH-U. v. 2.7.1959, BStBl. 1959 III S. 358.

waltung¹⁾ unter Hinweis auf das vorgenannte U. des BFH vertreten.

Die Literatur²⁾ beschränkt sich bezüglich der Beurteilung, ob eine einheitliche Leistung vorliegt, überwiegend darauf, die Rechtsprechung zu zitieren. Auch Puttlitz³⁾ und Kremerskothen⁴⁾ beschäftigen sich nur mit Einzelfragen und gehen auf das eigentliche Problem, ob tatsächlich verschiedene Leistungen vorliegen, nicht ein. Lediglich das FG München⁵⁾ entschied, daß, wenn ein Reiseunternehmen, das im eigenen Namen Gesellschaftsreisen veranstaltet, eigene Leistungen erbringt, dabei alle Einzelleistungen (Beförderung, Unterkunft, Verpflegung usw.) zu einer Gesamtleistung zusammengefaßt werden. In der Begründung betont das FG München ausdrücklich, daß der entschiedene Fall sich grundsätzlich von dem Fall des BFH-Urteils v. 2.7.1959⁶⁾ unterscheide, und zwar insbesondere deshalb, weil sich das Reisebüro nicht als Vermittler, sondern als Reiseveranstalter bezeichne. Auch sei von Bedeutung, daß das Reisebüro im eigenen Namen und für eigene Rechnung die Beförderungsleistung dadurch erbracht habe, indem es Sonderzüge und Chartermaschinen mietete.

Der BdF hingegen gibt in seinem Erl. v. 29.12.1969⁷⁾ zu

-
- 1) Vgl. Ergebnis der Besprechung mit den USt-Gruppenleitern der OFDen am 9. und 10.1.1968, BB 1968 S. 618.
 - 2) U.a. Sölch - Ringleb - List - Müller, a.a.O., Anm. 166 ff. zu § 3; Eckhardt - Weiß, a.a.O., Anm. 58 ff. zu § 8; Plückebaum - Malitzky, a.a.O., 10. Aufl., Anm. 1190 ff. zu §§ 1 - 3.
 - 3) Puttlitz, E., Die Mehrwertsteuer bei Omnibus-Pauschalreisen in das Ausland, in: UStR 1970, S. 222.
 - 4) Kremerskothen, H.-D., Nochmals: Mehrwertsteuer bei Omnibus-Pauschalreisen in das Ausland, in: UStR 1970, S. 338.
 - 5) FG München, U. v. 28.7.1964, EFG 1965 S. 140.
 - 6) BStBl. 1959 III S. 358.
 - 7) BdF-Erl. v. 29.12.1969, BStBl. 1970 I S. 168. Klatt, H., Die Mehrwertsteuer im Reisebürogewerbe, 1970, geht mehrfach auf den vorgenannten BdF-Erl. ein, bringt aber keine eigenen Gedanken zum Problem der Einheitlichkeit der Leistung bei Pauschalreisen.

erkennen, daß er an dem in dem BFH-U. v. 2.7.1959¹⁾ aufgestellten Grundsatz, daß bei einer Pauschalreise verschiedene Leistungen²⁾ vorliegen, festhalten will.

bb) Duldungs- und Unterlassungsleistungen

(1) Zuordnung von Nebenleistungen

Bei Lizenzverträgen ergibt sich meist die Frage, ob z. B. die Verpflichtung des Lizenzgebers über die Gewährung von laufenden Informationen als eigene Leistung anzusehen ist oder ob sich zusammen mit der Lizenzgewährung eine Einheit bildet.

Der BFH kommt in seinem U. v. 17.7.1969³⁾ zum Ergebnis, daß die mit einer Lizenzverwertung verbundene Beratung und Planung eine unselbständige Nebenleistung darstellt und damit der umsatzsteuerrechtlichen Behandlung der Hauptleistung unterworfen werden muß⁴⁾. Entscheidend für diese Auffassung sei, daß der patentrechtlichen Duldung die überragende wirtschaftliche Bedeutung zukommt.

Auch bei den Unterlassungsleistungen ist die gleiche Frage aufgetaucht, ob z. B. andere Leistungen, die im Zusammen-

1) BStBl. 1959 III S. 358.

2) So z.B. Eigenleistungen und Vermittlungsleistungen.

3) BStBl. 1969 II S. 693, wobei die im BFH-U. v. 15.3.1962, HFR 1962 S. 288, dargelegte Rechtsauffassung bestätigt wird; sowie gleichlautende Besprechungen (ohne Verfasser, Aufteilung der Lizenzgebühren für inländische und ausländische Patente, in: BB 1964, S. 713, und Kratzer, W., Einheitlichkeit des patentrechtlichen Duldens, in: IWB 1971, S. 617 - 618).

4) Vgl. hierzu auch BFH-U. v. 10.3.1966, BStBl. 1966 III S. 302. Hier entschied der BFH, daß auch beim Zusammenwirken von positivem Tun, Dulden und Unterlassen ein einheitliches Ganzes vorliegt. Im Urteilsfall stand die Übertragung der Nutzungsrechte zur wirtschaftlichen Verwertung, d.h. das Dulden der Herstellung von Schallplatten und ihre Veräußerung im Vordergrund.

hang mit der Unterlassungsleistung stehen, als selbständige Leistungen anzusehen sind. So hat bereits der RFH¹⁾ bei einem Stpfl., der sich verpflichtet hatte,

- a) in bestimmten ausländischen Gebieten den Absatz seiner eigenen Erzeugnisse zu unterlassen,
- b) Neuerungen auf dem Gebiet seiner Erzeugung den ausländischen Vertragspartnern mitzuteilen und anzubieten, entgegen der Auffassung der Vorbehörde, die das Gesamtentgelt der Steuer unterwarf, zwei selbständige Leistungen angenommen. Dies sei auch dann so zu beurteilen, wenn beide Leistungen im vertragsmäßigen und wirtschaftlichen Zusammenhang stehen.

Der BFH kommt in seinem U. v. 10.12.1970²⁾ entgegen der Auffassung der Stpfl.³⁾ und des FA, die eine einheitliche Leistung annahmen, zu einem ähnlichen Ergebnis. Er bringt zum Ausdruck, daß ein gemischter Vertrag und damit umsatzsteuerlich zu trennende Leistungen dann vorliegen, "wenn eine ausländische Firma mit inländischen Firmen vereinbart,

1. Muster und Modelle für Modeartikel im Ausland herzustellen und sie den Vertragsfirmen zur Nachfertigung zu überlassen,
2. den Gebrauch ihres Warenzeichens durch die Vertragsfirmen zu dulden,
3. den Wettbewerb mit gleichartigen Waren und Modellen zu unterlassen."

Jede der drei Leistungen der Stpfl. habe ihre selbständige Bedeutung und keine dieser Leistungen sei einer anderen Leistung untergeordnet. Das Gesamtentgelt wurde im Wege der Schätzung je zu einem Drittel den drei Leistungen zugeordnet⁴⁾.

1) RFH-U. v. 14.6.1935, RStBl. 1935 S. 1229.

2) BStBl. 1971 II S. 189.

3) Die sie in einem Schriftsatz später ausdrücklich aufgegeben hat.

4) Mathiak, W., Anmerkung zum BFH-U. V R 120/66 v. 10.12.1970, in: UStR 1971, S. 248, stimmt dieser Handhabung bei.

(2) Aufteilung nach Schutzrechten bzw. Schutzgebieten

Sowohl bei den Unterlassungs- als auch bei den Duldungsleistungen ist von Bedeutung, ob ein einheitliches Dulden oder Unterlassen auch dann noch vorliegt, wenn sich dieses sowohl auf das Inland als auch auf das Ausland erstreckt. Wird nur ein Land berührt, besteht insoweit Einigkeit, daß z. B. ein einheitliches Dulden dann vorliegen kann, wenn ein Erfinder duldet, daß der Lizenznehmer den Gegenstand der Erfindung herstellt und vertreibt¹⁾.

So auch, wenn ein Autor die Herstellung und den Verkauf seiner Bücher duldet²⁾.

Hingegen besteht Uneinigkeit, wenn verschiedene Schutzrechte bzw. Schutzgebiete dadurch tangiert werden, daß eine Duldung oder Unterlassung sowohl Inland als auch Ausland berührt.

Der RFH³⁾ hat diese Frage nur insoweit angesprochen, als er bemerkt, daß, wenn der Stpfl. einem Verlag seine Urheberrechte in Deutschland einräumt, dies mit dem Recht verbunden sei, auch im Ausland davon Gebrauch zu machen.

Das FG Nürnberg⁴⁾ bringt zum Ausdruck, daß Lizenzgebühren, die dafür bezahlt werden, die Herstellung von Erzeugnissen im Inland und den Vertrieb im In- und Ausland zu dulden, aufzuteilen sind. Allerdings soll keine Trennung insoweit erfolgen, daß auch der Anteil der Lizenzgebühren, der auf die Herstellung der im Ausland vertriebenen Gegenstände entfällt, auszusondern sei⁵⁾.

1) U.a. BFH-U. v. 17.7.1969, BStBl. 1969 II S. 693.

2) Mathiak, W., Ort der Leistung bei urheberrechtlichen und patentrechtlichen Leistungen, insbesondere bei Auslandsbeteiligung, in: UStR 1970, S. 213.

3) RFH-U. v. 28.9.1944, StRK UStG § 1 Ziff. 1 R. 2.

4) FG Nürnberg, U. v. 30.9.1958, EFG 1959 S. 148.

5) So auch FG Freiburg, U. v. 30.6.1964, UStR 1965 S. 187.

Die Finanzverwaltung¹⁾ schloß sich der o. a. Auffassung der Finanzgerichte an, daß eine Aufteilung zu erfolgen habe, insbesondere deshalb, weil jedes Schutzrecht seine eigene wirtschaftliche Auswirkung habe. Allerdings sei dabei aber zu berücksichtigen, daß auch die im Ausland vertriebenen Erzeugnisse im Inland hergestellt werden. Deshalb ist auch der auf die Herstellung entfallende Teil der im Ausland vertriebenen Erzeugnisse zu erfassen.

Der BFH²⁾ hatte bereits vorher bei einem Stpfl., der die ihm übertragenen Rechte (Herstellung eines Films in deutscher Sprache, Synchronisation in anderen Sprachen und Auswertung überall in der Welt sowie Verwendung des Romantitels) an einen Dritten übertragen hatte, aufgeteilt. Die Aufteilung wurde danach vorgenommen, wo sich die übertragenen Befugnisse und Rechte wirtschaftlich auswirken und auswirken können³⁾. Auch sei eine einheitliche Leistung deshalb nicht gegeben, weil die Leistungen auf verschiedenen Schutzrechten beruhen.

Das FG Karlsruhe⁴⁾ wiederum sah im Dulden der Herstellung mit einem Warenzeichen im Inland und im Dulden des Verkaufs unter dem Warenzeichen im Ausland eine einheitliche Leistung.

Auch der BFH engt seine frühere Rechtsprechung in seinem U. v. 17.7.1969⁵⁾ ein, indem er bei einem Lizenzvertrag, der dem Lizenznehmer die Herstellung und den Verkauf von

1) Vfg. der OFG Hamburg v. 10.6.1964, DB 1964 S. 936, sowie Besprechung mit den USt-Gruppenleitern der OFDen vom 29./31.1.1964, DStZ (B) 1964 S. 246.

2) BFH-U. v. 28.4.1960, BStBl. 1960 III S. 278; so auch bereits BFH-U. v. 26.2.1959, BStBl. 1959 III S. 225, der zum Ausdruck bringt, daß jedes Schutzrecht seine eigene wirtschaftliche Auswirkung habe.

3) So auch BFH-U. v. 15.3.1962, HFR 1962 S. 288.

4) FG Karlsruhe, U. v. 17.12.1965, EFG 1966 S. 252.

5) BStBl. 1969 II S. 693.

Vorrichtungen im Inland gewährt, auch das zusätzliche Entgelt für die ins Ausland verkauften Geräte mit einschließt und als eine einheitliche Leistung ansieht, die nicht aufgeteilt werden kann.

Mathiak¹⁾ geht ausführlich auf das vorgenannte U. des BFH ein und kommt zu folgendem Ergebnis:

Grundsätzlich können mehrere geduldete Handlungen, die im Wirtschaftsablauf einander folgen, nicht aufgespalten werden, es liegt ein einheitliches Dulden vor.

So duldet z. B. der Autor die Herstellung und den Verkauf seiner Bücher, der Lizenzgeber die Herstellung und den Vertrieb des patentierten Gegenstandes. Sobald aber der Lizenzgeber die Herstellung im Inland und den Vertrieb im Ausland duldet, liegen zwei Leistungen, die auf verschiedenen Schutzrechten beruhen, vor. Die aus den Schutzrechten fließenden Duldungsrechte und -verpflichtungen enden an den jeweiligen Grenzen.

Eine Zusammenfassung von mehreren Handlungen sei dann nur zulässig, wenn sie auf demselben Schutzrecht beruht. Das Entgelt für die beiden Leistungen ist aufzuteilen, und zwar u. U. nach den auf das Inland entfallenden Selbstkosten zu den Auslandserlösen. Ist dies nicht möglich, kann eine Aufteilung im Schätzungswege geschehen.²⁾

Zum gleichen Ergebnis kommt Kröger³⁾. Er ergänzt dieses Ergebnis, indem er klarstellt, daß auch unter Berücksichtigung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise und dem daraus abgeleiteten Grundsatz von der Einheitlichkeit der Leistung nicht eine sonstige Leistung vorliegt.

Aus einem später ergangenen U. des BFH⁴⁾, bei dem es um

1) Mathiak, W., Ort der Leistung bei urheberrechtlichen und patentrechtlichen Leistungen, insbesondere bei Auslandsbeteiligung, in: UStR 1970, S. 213.

2) So auch Knoppe, H., Die Besteuerung der Lizenz- und know-how Verträge, 1972, S. 176.

3) Kröger, F., Forschungskosten, Erfindungen, Lizenzen und Know-how im Steuerrecht, 1969, S. 170.

4) BFH-U. v. 9.7.1970, BStBl. 1970 II S. 710.

die Benutzung eines Warenzeichens ging, kam nicht klar zum Ausdruck, ob damit die Genehmigung zur Herstellung der Ware und zur Anbringung des Warenzeichens an den Waren verbunden war. Da aber das Warenzeichen nur an Waren, die ins Ausland gingen, angebracht werden durfte, ist anzunehmen, daß sich die Leistung nur darauf bezog, das Warenzeichen an diesen Waren anzubringen. Damit lag so- wieso nur eine Leistung vor¹⁾. Interessant ist das vor- genannte U. aber deshalb, da darin zum Ausdruck kommt, daß nicht die schriftlichen Verträge maßgebend sein können, sondern die hinter diesen stehende tatsächliche Abwicklung. Deshalb kommt der BFH auch zum Ergebnis, daß sich eine ursprüngliche tatsächliche Handhabung (Vermitt- lertätigkeit) dahingehend geändert habe, daß nun die Lei- stung darin besteht, ein Warenzeichen zu benutzen.

Fast zum gleichen Zeitpunkt gelangt das FG Hamburg²⁾ zum Resultat, daß, wenn ein Künstler bzw. die Gema Schall- plattenunternehmen Nutzungsrechte an Werken der Tonkunst in der Form einräumt, Schallplatten im Inland herzustellen und diese im In- und Ausland verbreiten zu dürfen, eine einheitliche Duldungsleistung vorliegt.

Der Sachverhalt unterscheidet sich wesentlich von denen der zuvor zitierten Urteile, da bei der Veräußerung von Nutzungsrechten an Werken der Tonkunst die Weiterver- breitung dieses Werkes ohne Erlaubnis des Urhebers zu- lässig ist. Somit kann aber ein Verbreitungsrecht, das allen zusteht, nicht Gegenstand einer entgeltlichen Dul- dungsleistung sein. Die entgeltwürdige Duldungsleistung besteht nur in der Ausübung des Vervielfältigungsrechtes durch die Herstellung der Schallplatten.

In einem weiteren U. des BFH³⁾, wobei es allerdings wieder- um um einen anderen Sachverhalt ging, bringt dieser zum

1) Ähnlich im BFH-U. v. 10.12.1970, BStBl. 1971 II S. 189.

2) FG Hamburg, U. v. 14.7.1970, EFG 1971 S. 110, und U. v. 14.7.1970, EFG 1971 S. 111.

3) BFH-U. v. 10.12.1970, BStBl. 1971 II S. 189.

Ausdruck, daß aufteilbare negative Leistungen, die sowohl im Inland als auch im Ausland erbracht worden sind, teils steuerbar, teils nicht steuerbar sind. In diesem U., wie auch in einigen anderen zitierten Urteilen, ist nicht zu ersehen, ob die Rechtsprechung damit zu erkennen geben wollte, daß dann verschiedene selbständige Leistungen vorliegen, oder ob eine Trennung wegen des Orts der sonstigen Leistung nach § 3 Abs. 10 UStG 1967 (bzw. § 7 Abs. 2 UStDB 1951) erfolgen sollte.

Beim sogen. Territorialitätsprinzip¹⁾, das bei einigen zitierten Urteilen²⁾ zum Ausdruck kommt und zum Inhalt hat, daß negative Leistungen dort bewirkt werden, wo sich die Leistung wirtschaftlich auswirkt, kann nicht festgestellt werden, zu welchem Problem diese Urteile erfolgten.

3. Kritik und Ergebnis

a) Kritik

Während Rechtsprechung und Literatur bei der Frage, ob eine unselbständige Nebenleistung einer Lieferung oder sonstigen Leistung zuzuordnen ist, eine recht einheitliche Linie vertreten und eine Zuordnung zur Hauptleistung bejahen, gehen die Auffassungen bei der Zusammenfassung mehrerer sonstiger Leistungen zu einer einheitlichen Leistung weit auseinander.

Gerade bei der Rechtsprechung ist der Trend erkennbar, ohne ausreichende Begründung zu unterschiedlichen Ergebnissen zu kommen. So wird z. B. bei einem mit der

1) Nach der Ansicht von May, A., Die Umsatzsteuer bei Verwertung von Urheberrechten und gewerblichen Schutzrechten, in: DStZ (A) 1952), S. 223, dürfen vom Territorialitätsprinzip keinerlei umsatzsteuerlichen Folgerungen gezogen werden.

2) U.a. BFH-U. v. 28.4.1960, BStBl. 1960 III S. 278; U. v. 10.3.1966, BStBl. 1966 III S. 302; U. v. 9.7.1970, BStBl. 1970 II S. 710; U. v. 10.12.1970, BStBl. 1970 II S. 189.

Lizenzgewährung verbundenen Recht zur Herstellung und zum Vertrieb eines Gegenstandes im In- und Ausland (das auf verschiedenen Schutzrechten beruht) eine einheitliche Leistung angenommen, während andererseits bei einer Pauschalreise verschiedene selbständige Leistungen vorliegen sollen¹⁾.

Deshalb erscheint mir der Vorwurf gegenüber der Rechtsprechung gerechtfertigt, daß die gerade in solchen Fällen notwendige Beachtung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise, aus welchen Gründen auch immer, mit unterschiedlicher Gewichtung erfolgt bzw. teilweise sogar unterbleibt.

b) Ergebnis

Weder durch gesetzliche Vorschriften noch über eine ständige Rechtsprechung kann eindeutig ein Urteil darüber gefällt werden, in welchen Fällen eine umsatzsteuerlich einheitlich zu beurteilende Leistung bzw. selbständige Einzelleistungen vorliegen. Lediglich § 3 Abs. 4 UStG 1967 (Werklieferungen) und die Grundsätze über das Vorliegen von Werkleistungen²⁾ lassen erkennen, daß gewisse Leistungen einer Hauptleistung unterzuordnen sind. Dieser Grundsatz wiederum läßt sich auch auf andere Fälle übertragen und würde damit dem allgemein gültigen Grundsatz, daß gleiche Sachverhalte gleich zu behandeln sind, entsprechen. D. h., bei Vorliegen einer unselbständigen Nebenleistung³⁾ wird man zum Ergebnis kommen müssen, daß solche Nebenleistungen das Schicksal der Hauptleistung teilen⁴⁾. Das bedeutet z. B., daß eine isoliert betrach-

1) Mit Ausnahme des FG München, U. v. 28.7.1964, EFG 1965 S. 140.

2) Zur Erläuterung siehe S. 44f.

3) Siehe Definition auf S. 66.

4) Aus der zuvor zitierten Rechtsprechung und Literatur ist ersichtlich, daß die herrschende Meinung hier zum gleichen Ergebnis kommt.

tete sonstige Leistung in eine Lieferung eingeht, wenn die sonstige Leistung (z. B. die Spezialmontage einer gelieferten Maschine durch den Lieferanten) eine unselbständige Nebenleistung zur Lieferung darstellt. Umgekehrt kann eine Lieferung in eine sonstige Leistung dann eingehen, wenn die Lieferung eine unselbständige Nebenleistung darstellt (z. B. Lieferung von Schmiermitteln bei der Reparatur einer Maschine).

Darüber hinaus können aber auch mehrere sonstige Leistungen, die für sich allein betrachtet Einzelleistungen sind, einen wirtschaftlichen Vorgang darstellen.

Hier ist ganz auf die wirtschaftliche Betrachtungsweise abzustellen. Eine einheitliche Leistung liegt vor, wenn der Leistungsempfänger nur ein wirtschaftliches Interesse an der Gesamtheit der Leistung (Bündel von Einzelleistungen) haben kann, d. h. nur beim Zusammenspiel dieser einzelnen Leistungen der Leistungserfolg eintritt bzw. eintreten kann. Allerdings kann hier nicht allein die subjektive Meinung des Leistungsempfängers für eine Beurteilung genügen, vielmehr muß auch unter Berücksichtigung objektiver Kriterien geprüft werden, ob der Leistungsempfänger tatsächlich nur an der Gesamtleistung ein wirtschaftliches Interesse haben kann. Kann der Leistungserfolg auch ohne selbständige Leistungsbestandteile eintreten, so müssen diese Leistungsbestandteile ausgeschieden und gesondert betrachtet werden.

Objektive Anhaltspunkte können die Branchenüblichkeit sowie die vertraglichen Beziehungen über die Ausführung von Leistungen sein. Widerspricht aber die formelle Handhabung dem tatsächlichen wirtschaftlichen Ablauf des Vorgangs, so kann sie nicht entscheidend sein. So z. B. bei willkürlich getrennter Rechnungserteilung auf der einen Seite bzw. bei Zusammenfassung verschiedener Leistungen in einem Vertrag auf der anderen Seite. Die Rechtsprechung

hat die Notwendigkeit der Abwendung von der formellen Handhabung (z. B. der zivilrechtlichen Gestaltung) ebenfalls erkannt; in einem zuletzt zu diesem Fragenkreis ergangenen U. nahm der BFH¹⁾ bei einem sogen. gemischten Vertrag drei selbständige Leistungen an und teilte das einheitliche Entgelt im Schätzungswege auf.

Nachstehend sollen nur zwei Beispiele aus der Rechtsprechung und Praxis herausgegriffen werden, um damit zu beweisen, daß man unter Anwendung der aufgestellten Grundsätze zu anderen Ergebnissen kommen muß.

Rechtsprechung und Praxis nehmen vorwiegend bei Reisebüroleistungen an, daß verschiedene selbständige sonstige Leistungen vorliegen. Man wird aber zumindest bei Pauschalreisen, deren einzelne Leistungen das Reisebüro selbst erbringt²⁾, eine einheitliche Leistung annehmen müssen.

M. E. wird man die Beförderungsleistung mit einschließen können, da sie meist eine unselbständige Nebenleistung darstellt³⁾, weil ohne die Anreisemöglichkeit zum Urlaubsort gegenüber den Reiset Teilnehmern nicht die Hauptleistung (z. B. Unterbringung und Verpflegung) erbracht werden kann. Andererseits kann bei einer längeren Reise eine Unterbringung der Beförderungsleistung dergestalt untergeordnet sein, daß die Beförderungsleistung die

1) BFH-U. v. 10.12.1970, BStBl. 1971 II S. 189.

2) Wobei sich das Reisebüro selbständiger Erfüllungshilfen bedienen kann. Siehe hierzu auch die Ausführungen auf S. 59 ff., worin zum Ausdruck kommt, daß die Reisebüros gerade bei den Pauschalreisen i.d.R. keine umsatzsteuerlich wirksamen Vermittlungsleistungen erbringen.

3) Schröter, Die einheitliche Leistung im Umsatzsteuerrecht, in: DStZ (B) 1940, S. 563, kommt im Falle von Kohlelieferungen, die vom Händler angefahren werden, zum gleichen Ergebnis.

Hauptleistung darstellt, während die Unterbringung als unselbständige Nebenleistung zu beurteilen ist und das Schicksal der Hauptleistung teilt.

Darüber hinaus liegt aber auch dann eine einheitliche Leistung vor, wenn der eine oder andere Leistungsbestandteil nicht nur als unselbständige Nebenleistung zu beurteilen ist, sondern als gleichgewichtiger Leistungsbestandteil, aber der Reisebürokunde die Gesamtleistung in Anspruch nehmen will. Eine solche Pauschalreise kann dann nur als Einheit betrachtet werden.

Eine andere Beurteilung muß eingreifen, wenn z. B. der Reiseteilnehmer sich vom Reisebüro eine Reise zusammenstellen läßt, also keine abgestimmte Pauschalreise erhält, wobei z. B. die Beförderungsleistung vermittelt wird und die Unterbringung und Verpflegung durch ein eigenes Hotel des Reisebüros erfolgt. Dann liegen zwei selbständige Leistungen vor.

Teilweise legt die Rechtsprechung, z. B. bei den Duldungsleistungen, die Einheitlichkeit der Leistung aber sehr weit aus, indem sie das Dulden der Herstellung von geschützten Gegenständen und die Duldung des Vertriebs als einheitliche sonstige Leistung ansieht. Soweit diese Duldungsleistung auf einem Schutzrecht beruht, kann man die Duldung des Vertriebs der hergestellten Gegenstände noch als unselbständige Nebenleistung bzw. als wirtschaftlich untrennbare Leistung ansehen. Werden aber zwei Schutzrechte zusammengefaßt, so liegen grundsätzlich zwei sonstige Leistungen vor¹⁾.

Gerade unter Berücksichtigung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise wird z. B. das Dulden der Herstellung eines Gegenstandes durch eine Lizenz eine wirtschaftlich andere Bedeutung haben wie die Duldung des Vertriebs im

1) So auch Mathiak, W., a.a.O., UStR 1970, S. 213, und Knoppe, H., a.a.O., S. 176.

Ausland (die auf einem anderen Schutzrecht beruht).

Obwohl einige Urteile aus der Rechtsprechung des BFH und der Finanzgerichte, in denen das sogen. Territorialitätsprinzip angesprochen ist, vermutlich nicht zum Problem der Einheitlichkeit der Leistung ergangen sind, kommt aber doch zum Ausdruck, daß auch wirtschaftlich gesehen jedem Schutzrecht seine eigene wirtschaftliche Bedeutung zukommt.

In den Fällen, in denen die Duldung des Vertriebs nicht auf einem eigenen Schutzrecht beruht (z. B. bei Nutzungsrechten an Werken der Tonkunst) besteht die entgeltwürdige Duldungsleistung nur in der Duldung der Herstellung. Damit liegt nur eine selbständige sonstige Leistung vor.

E. Ort der sonstigen Leistung

I. Einführung

Die gesetzlichen Regelungen über den Ort der sonstigen Leistung finden sich in § 3 Abs. 10, 11 und 13 UStG 1967. Dabei ergibt sich die Besonderheit, daß bei sonstigen Leistungen, die in einem positiven Tun bestehen, Sonderregelungen für die Beförderungsleistungen (§ 3 Abs. 10 Satz 2 UStG 1967), für die Vermietung von Beförderungsmitteln (§ 3 Abs. 10 Satz 3 UStG 1967)¹⁾, für die Besorgung von Beförderungen (§ 3 Abs. 11 Satz 1 UStG 1967) und für sonstige Leistungen im Freihafen (§ 3 Abs. 13 UStG 1967) getroffen wurden.

Wie bereits dargelegt²⁾, wurde die Vorschrift des § 3 Abs. 10 UStG 1967 fast wörtlich aus § 7 der UStDB 1934/1951 übernommen. Lediglich die Regelungen in § 3 Abs. 11 und 13 UStG 1967 sind neu in das UStG 1967 eingefügt worden. In Literatur und Rechtsprechung haben sich wegen der unterschiedlichen Struktur von positivem Tun und Dulden bzw. Unterlassen gewisse Unterscheidungen herausgebildet. Deshalb erschien es zweckmäßig, zuerst den Ort der sonstigen Leistung beim positiven Tun mit den genannten Sonderregelungen und dann den Ort der sonstigen Leistung beim Dulden und Unterlassen zu ermitteln und darzustellen.

1) Wobei Sonderregelungen, die in § 3 Abs. 11 Satz 2 UStG 1967 getroffen wurden, eingreifen.

2) Siehe S. 7 ff.

II. Ort der sonstigen Leistung beim positiven Tun

1. Grundsätzliche Regelung

a) Kurzer Rückblick

Bereits vor Inkrafttreten des § 7 Abs. 1 UStDB 1934 traf der RFH Entscheidungen über die Frage, wo sonstige Leistungen, die in einem positiven Tun bestanden, zu besteuern sind. Während der RFH noch in seinem U. v. 24.1.1922¹⁾ für die inländische Steuerpflicht darauf abstellte, daß Ausgangspunkt der Leistung der Betriebsort sei und es unerheblich wäre, wenn Teile der Vermittlertätigkeit und ihre Wirkungen im Ausland liegen, hat er in einem kurze Zeit später ergangenen U.²⁾ darauf abgestellt, wo die Hauptleistung erbracht wurde. Geschieht die Hauptleistung im Ausland, so ist die gesamte Leistung nicht zur USt heranzuziehen. Umgekehrt unterliegt z. B. bei einem im Ausland wohnenden Grundstücksmakler die Vermittlertätigkeit der USt, wenn er selbst oder sein inländischer Vertreter im Inland die Hauptleistung (das Zusammenbringen von Verkäufer und Käufer) erbringt³⁾.

Im U. v. 18.1.1929 kommt der RFH⁴⁾ zur Ansicht, daß der Ort der sonstigen Leistung der Ort ist, wo der wesentliche Teil der Einzelleistung erbracht wird⁵⁾. Dies auch dann, wenn die Firma im Inland ein Büro und den Mittelpunkt der gewerblichen Arbeit hat⁶⁾. Auch könne es nicht

1) RStBl. 1922 S. 238.

2) RFH-U. v. 12.7.1922, RStBl. 1922 S. 252.

3) RFH-U. v. 23.9.1925, RStBl. 1925 S. 203.

4) RStBl. 1929 S. 258.

5) Bestätigt durch das RFH-U. v. 14.1.1930, RStBl. 1930 S. 130.

6) RFH-U. v. 11.3.1932, RStBl. 1933 S. 273. Allerdings kann es in Ausnahmefällen für den Ort der sonstigen Leistung darauf ankommen, wo die Firma ihren Sitz hat; so z.B. bei Warentermingeschäften, die im Büro der Firma abgeschlossen werden (vgl. hierzu Kröger, F., Die umsatzsteuerliche Behandlung von Warentermingeschäften, in: UStR 1966, S. 91).

darauf ankommen, wo der Unternehmer seinen ständigen Wohnsitz hat und wo er seine Provision erhält¹⁾).

Der RFH gab also bereits vor Einführung des § 7 Abs. 1 der UStDB 1934 zu erkennen, daß als Ort der sonstigen Leistung der Ort gilt, wo der wesentliche Teil der Einzelleistung erbracht wird. Die vorgenannte Vorschrift drückt diese Gedanken so aus, daß eine sonstige Leistung im Inland erbracht ist, wenn ein Unternehmer ausschließlich oder zum wesentlichen Teil im Inland tätig wird. Durch die fast wortgerechte Übernahme in § 3 Abs. 10 Satz 1 UStG 1967 gilt dies auch heute noch.

Im UStG 1967 ist, außer der genannten Regelung in § 3 Abs. 10 UStG 1967, keine weitere Definition enthalten, die die Regelung über den Ort der sonstigen Leistung weitergehend auslegt.

b) Verständnis aus anderen Steuer- und Rechtsgebieten

Wo eine Leistung erbracht wird, spielt sowohl im GewStG als auch im EStG keine bedeutende Rolle, denn in beiden Steuergesetzen werden als Grundlage für die Besteuerung die Einkünfte (Gewinn oder Überschuß der Einnahmen über die Werbungskosten) herangezogen. Die einzelne Leistung bleibt außer Betracht; es werden die Leistungen insgesamt zur Ermittlung der Einkünfte herangezogen. Aufteilungsprobleme ergeben sich hier wohl auch, sie sind aber entsprechend geregelt. So dienen z. B. bei der Gewerbesteuer u. a. die Arbeitslöhne als Maßstab für die Zerlegung des einheitlichen Steuermeßbetrages²⁾.

Eine gewisse Parallele könnte sich evtl. aus § 49 EStG³⁾

1) Bzw. wo, ganz allgemein ausgedrückt, die Bezahlung der Tätigkeit stattgefunden hat (vgl. auch RFH-U. v. 18.1.1929, RStBl. 1929 S. 258).

2) § 29 Abs. 1 Ziff. 2 GewStG.

3) Vorschrift über die Besteuerung beschränkt Stpfl.

ergeben. Aufgrund des Wortlauts des Gesetzes ist leicht ersichtlich, daß es hier nicht darauf ankommt, wo die Einzelleistung ausgeführt wird. § 49 Abs. 1 Nr. 3 und 4 EStG regeln lediglich, daß Einkünfte aus selbständiger bzw. nicht selbständiger Arbeit nur herangezogen werden, wenn diese im Inland ausgeübt oder verwertet werden. Dabei liegt eine Ausübung im Inland dann vor, wenn der Stpfl. sich selbst im Inland aufhält und auch dort tätig wird¹⁾. Im Gegensatz zur USt, die für ihre Beurteilung eine Einzelleistung (hier: sonstige Leistung) heranzieht, kommt es für die steuerliche Betrachtung bei der ESt auf diese Tätigkeit an. D. h. § 49 Abs. 1 Nr. 3 und 4 EStG lassen vollkommen unberücksichtigt, daß diese Tätigkeit evtl. nur einen Teil einer Gesamtleistung ausmacht. Diese Tätigkeit wird also vollkommen isoliert betrachtet und ist deswegen für eine Anwendbarkeit bei der Beurteilung des Orts der sonstigen Leistung nach dem UStG 1967 unbrauchbar.

In den anderen Rechtsgebieten taucht der Begriff des Leistungsorts, soweit ersichtlich, lediglich im Privatrecht auf.

§ 269 BGB legt fest, wo der Schuldner seine Leistung zu bewirken und der Gläubiger sie anzunehmen hat²⁾. Diese Festlegung des Leistungsorts unterliegt in erster Linie der Bestimmung durch die Parteien, sie kann ausdrücklich oder stillschweigend getroffen sein³⁾. Ist der Ort der Leistungsbewirkung nicht bestimmt bzw. aus den Umständen heraus nicht ersichtlich, hat die Leistung an dem Ort zu erfolgen, an welchem der Schuldner zur Zeit der Entstehung des Schuldverhältnisses seinen Wohnsitz hatte⁴⁾.

1) So auch Herrmann-Heuer, Kommentar zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, 15. Aufl., 1950/72, Anm. 27 a zu § 49.

2) Vgl. Staudinger, Kommentar zum BGB, 10./11. Aufl., II. Band Teil 1 c, 1967, Anm. 1 zu § 269.

3) Vgl. Palandt, Bürgerliches Gesetzbuch, 31. Aufl., 1972, Anm. 4 zu § 269.

4) § 269 Abs. 1 BGB, siehe auch § 269 Abs. 2 BGB für Sonderfälle.

Es ist leicht erkennbar, daß durch eine derartige Festlegung über den Leistungsort kein Rückschluß auf den Ort der sonstigen Leistung nach dem UStG 1967 möglich ist. Erstens sagt die Vorschrift nur aus, wo der Schuldner insgesamt leisten muß, z. B. beim Kauf, wo die Übergabe der Sache zu erfolgen hat, also nicht, wo die einzelne Tätigkeit ausgeführt werden muß, und zweitens kann es nur bei der ausdrücklichen Bestimmung ein Hinweis auf den Leistungsort sein, ansonsten gilt der Wohnsitz des Schuldners als Leistungsort.

Eine Hilfestellung für die Bestimmung des Orts der sonstigen Leistung nach § 3 Abs. 10 Satz 1 UStG 1967 aus anderen Steuer- und Rechtsgebieten ist somit nicht gegeben.

c) Auslegung nach dem Wortlaut des § 3 Abs. 10 Satz 1 UStG 1967

aa) Allgemeines

Der Wortlaut des § 3 Abs. 10 Satz 1 UStG 1967 und damit auch der Wortlaut der früheren Bestimmungen¹⁾ läßt eindeutig erkennen, daß der Gesetzgeber die vor Inkrafttreten der gesetzlichen Regelung in der Rechtsprechung des RFH zum Ausdruck kommende Auffassung²⁾ übernehmen wollte. Daraus läßt sich ableiten, daß nicht die Gesamtleistung des Unternehmers für die Beurteilung des Orts der sonstigen Leistung heranzuziehen ist, sondern jede Einzelleistung³⁾. Auch spielen Wohnort, Sitz, Betriebs-

1) Siehe S. 7 ff.

2) Vgl. die Ausführungen auf S. 87 f.

3) Der Wortlaut des § 3 Abs. 10 Satz 1 UStG 1967 lautet ja auch: "Eine sonstige Leistung ...". Zustimmung u.a. BFH-U. v. 26.11.1953, BStBl. 1954 III S. 63, sowie die bestätigende Anmerkung von Wauer, G., Leistungen im Inland-Ausland (Steuerberatung im Freihafen), in: DStR 1954, S. 91.

Anders noch der RFH - U. v. 16.5.1941, RStBl. 1941 S. 526, der die gesamte Tätigkeit des Stpfl. für die Bestimmung des Orts der sonstigen Leistung heranzog.

stätte usw. des Unternehmers keine Rolle, vielmehr kommt es darauf an, wo der Unternehmer "tätig" wird. Wird der Unternehmer ausschließlich oder zum wesentlichen Teil im Inland tätig, so erfolgt die "Leistungsausführung" im Inland und ist somit steuerbar. Im umgekehrten Fall, wenn also der Unternehmer zur Erbringung einer sonstigen Leistung ausschließlich oder zum wesentlichen Teil nicht im Inland (also im Ausland) tätig wird, liegt eine nicht steuerbare Leistung vor.

Unproblematisch ist die Beurteilung über den Ort der sonstigen Leistung dann, wenn der Unternehmer ausschließlich, d. h. ganz¹⁾, im Inland bzw. im Ausland tätig wird. Es liegt dann entweder eine steuerbare oder eine nicht steuerbare Leistung vor. Die genaue örtliche Bestimmung innerhalb des Inlands ist dabei bedeutungslos, da daran keine weiteren wichtigen umsatzsteuerlichen Folgen geknüpft sind²⁾.

Im Gegensatz zur Frage nach dem Ort der sonstigen Leistung, wenn der Unternehmer ausschließlich im Inland bzw. Ausland tätig wird, wirft die Frage nach dem Ort der sonstigen Leistung, wenn der Unternehmer sowohl im Inland als auch im Ausland tätig wird, erhebliche Auslegungsprobleme auf. Nach dem Wortlaut des § 3 Abs. 10 Satz 1 UStG 1967 gilt eine sonstige Leistung als im Inland ausgeführt, wenn der Unternehmer zum wesentlichen Teil im Inland tätig wird. Zur Lösung, wann dieser Fall gegeben ist, müssen die einzelnen Merkmale genauer untersucht und analysiert werden. Die Begriffe Unternehmer, Inland und sonstige Leistung wurden bereits ausreichend untersucht und dargestellt³⁾. Noch auszulegen ist, wo-

1) Nach dem allgemeinen Sprachgebrauch auch mit ausnahmslos und vollständig gleichzusetzen.

2) Eine Ausnahme bildet lediglich die Bestimmung der Zuständigkeit von Finanzämtern bei im Inland bewirkten Umsätzen von ausländischen Unternehmern; siehe hierzu S. 28 ff.; sowie die Vergünstigungsvorschriften des BerlinFG bei der Erbringung sonstiger Leistungen in Berlin (West).

3) Siehe S. 15 ff., 37 ff.

durch der Unternehmer "tätig" wird, welchen Inhalt die sonstige Leistung hat und was ein wesentlicher Teil ist. Der Inhalt der Leistung ist hierbei von großer Bedeutung, da nur hiermit festgestellt werden kann, welcher Teil der Tätigkeit des Unternehmers wesentlich zur Leistung beiträgt bzw. beigetragen hat.

bb) Untersuchung der Merkmale

(1) Tätigkeit

Der Begriff des "tätig"werdens in § 3 Abs. 10 Satz 1 UStG 1967 kann mit dem Begriff des positiven Tuns gleichgestellt werden. Dies ergibt sich auch aus dem Wortlaut des § 3 Abs. 10 Satz 1 UStG 1967. Da eine andere Regelung nur für Duldungs- und Unterlassungshandlungen eingreift, muß angenommen werden, daß alles andere unter den Wortlaut des § 3 Abs. 10 Satz 1 2. Halbsatz UStG 1967 fällt. Dies ist aber, wie bereits angesprochen¹⁾, die Leistungserbringung durch positives Tun. Ein positives Tun kann in Anlehnung an die zivilrechtliche Auslegung in der Betätigung der persönlichen (körperlichen oder geistigen) Arbeitskraft, aber auch in der Verschaffung von Gegenständen oder Rechten bestehen²⁾. In vielen Fällen wird sich der Unternehmer bei der Leistungserbringung durch positives Tun gewisser Hilfsmittel bedienen. So verwendet z. B. der Übersetzer beim Übersetzen ein Wörterbuch und schreibt die gefundenen Wörter mit einem Kugelschreiber, Bleistift usw. nieder. Der Taxifahrer verwendet sein Kraftfahrzeug zur Beförderung der Kunden, der Friseur verwendet beim Haare-schneiden eine Schere usw. Diese Verwendung von Hilfs-

1) Siehe S. 42.

2) Vgl. u.a. Staudinger, a.a.O., II. Band Teil 1 a, Anm. 21 zu § 241.

mitteln führt grundsätzlich zu keiner anderen Beurteilung, der Unternehmer wird auch hier durch körperliche oder geistige Arbeitskraft tätig. Wird der Unternehmer zur Leistungserbringung nicht selbst, sondern über seine unselbständigen Erfüllungsgehilfen tätig, so tritt ebenfalls keine andere Beurteilung ein; der Unternehmer wird durch die Tätigkeit seiner unselbständigen Erfüllungsgehilfen selbst tätig¹⁾.

(2) Inhalt der Leistung

(a) Allgemeines

Zur Untersuchung, auf welches Objekt sich der Wortlaut des § 3 Abs. 10 Satz 1 UStG 1967 bezieht, genügt es nicht mehr, nur die Erscheinungsformen der sonstigen Leistungen aufzuzeigen, vielmehr muß der Inhalt der sonstigen Leistung bekannt sein. Grundsätzlich können Leistungsempfänger und Leistungsschuldner der sonstigen Leistung vollkommen frei vereinbaren, welche Leistung der Leistungsschuldner zu erbringen hat. Bei dieser Vereinbarung handelt es sich um ein Schuldverhältnis durch Rechtsgeschäft, wobei i.d.R. ein Vertrag zwischen den Beteiligten erforderlich ist²⁾. Dieser Vertrag kann stillschweigend, durch ausdrückliche Vereinbarung insbesondere mündlich oder schriftlich geschlossen sein. Was Inhalt der sonstigen Leistung ist, unterliegt also dem Willen der Parteien. Ist der Wille der Parteien nicht erkennbar, entscheidet die Verkehrsauffassung. Obwohl hier die Einordnung der sonstigen Leistung nach zivil- bzw. handelsrechtlichen Vorschriften im Hinblick auf die wirtschaftliche Betrachtungsweise nicht entscheidend sein kann, können zivil- bzw. handelsrechtliche Vertragstypen zur Beschreibung

1) Siehe hierzu die Ausführungen auf S. 54.

Zur Frage nach dem Ort der sonstigen Leistung bei Einsatz selbständiger Erfüllungsgehilfen siehe S. 124 ff.

2) Vgl. § 305 BGB.

des Inhalts sonstiger Leistungen dienen. D. h. anhand der Einordnung nach zivil- bzw. handelsrechtlichen Vertragstypen kann i.d.R. festgestellt werden, was die Parteien gewollt haben. Der subjektiven Einstellung der Parteien kommt i.d.R. keine Bedeutung zu.

Zivil- bzw. handelsrechtliche Vertragstypen sind u. a. Kauf-, Dienst-, Werk-, Makler-, Spediteur-, Fracht-, Handelsvertreterverträge¹⁾. Hierbei sind die Spediteur- und Frachtverträge aber wiederum Untervertragstypen der Dienst- und Werkverträge. Die Makler- und Handelsvertreterverträge sind hingegen Vertragstypen besonderer Art. Hier empfiehlt sich unter Abwendung von der zivil- bzw. handelsrechtlichen Einordnung eine Einordnung unter dem Oberbegriff Vermittlungsvertrag.

Unter den dann verbleibenden Haupttypen (Kauf-, Dienst-, Werk- und Vermittlungsvertrag) lassen sich praktisch alle sonstigen Leistungen einordnen. Allerdings gibt es auch Mischformen, bei denen eine direkte Zuordnung nicht möglich ist. Diese Mischformen kommen vor allem bei im wirtschaftlichen Sinne einheitlichen Leistungen vor.

(b) Kaufvertrag

Die einem Kaufvertrag nach § 433 BGB zugrundeliegende Leistung besteht normalerweise in einer Lieferung und fällt damit nicht unter die der sonstigen Leistung. Im Gegensatz zur Lieferung, die nur in der Verchaffung der Verfügungsmacht an Gegenständen i. S. des UStG 1967 besteht, umfaßt der zivilrechtliche Kaufvertrag auch den Verkauf von Rechten. Bedeutsam ist hier der Verkauf von

1) Miet- und Pachtverträge bleiben hier außer Betracht, da Leistungen aufgrund solcher Verträge überwiegend zu den Duldungs- bzw. Unterlassungsleistungen hinfendieren.

geschützten Erfindungen, Patenten, Warenzeichen u. ä. Diese Rechte können dergestalt übertragen werden, daß der Inhaber des Rechts aufgrund dieser Übertragung sämtliche Rechte verliert¹⁾. Gem. § 433 BGB besteht die Leistungspflicht des Verkäufers (Leistenden) in der Verschaffung des Rechts. Die Leistungspflicht des Käufers (Leistungsempfängers) besteht dann in der Verpflichtung, den vereinbarten Kaufpreis zu zahlen.

Abschließend kann gesagt werden, daß beim Verkauf eines Rechtes der Inhalt der Leistung in der Verschaffung des Rechtes besteht. Dies erfolgt i.d.R. durch Abtretung des Rechts durch Vertrag²⁾.

(c) Dienstvertrag

Hier ist vorab klarzustellen, daß der im UStG 1967 auftauchende Begriff der Dienstleistung³⁾ nicht gleichgestellt werden kann mit dem einer Leistung aufgrund eines Dienstvertrages. Eine Dienstleistung im vorgenannten Sinne kann auch eine Leistung aufgrund eines Werkvertrages sein. Deshalb wird in diesem Zusammenhang nachstehend auch nicht von Dienstleistung, sondern von Arbeitsleistung gesprochen.

Inhalt der Leistung aufgrund eines Dienstvertrages ist, daß der Leistende einen versprochenen Dienst verrichten muß. Gleichzeitig besteht für den Leistungsempfänger die Verpflichtung, die vereinbarte Vergütung zu entrichten.

Normalerweise umfassen Dienstverträge die Arbeitsverträge mit Arbeitern und Angestellten, aber auch die Dienstverträge mit selbständigen, unabhängigen Personen, also z. B. mit Unternehmern; nur diese sind für die umsatzsteuerliche Beurteilung von Interesse.

1) Siehe auch die Ausführungen auf S. 52 f.

2) Vgl. § 398 i.V. mit § 413 BGB.

3) U.a. in § 26 Abs. 4 UStG 1967.

Der Dienstvertrag mit einem Unternehmer hat eine entgeltliche Arbeitsleistung zum Inhalt, ohne daß dabei ein bestimmtes Ergebnis (Erfolg) vereinbart ist. D. h. beim Dienstvertrag steht nur das bloße Wirken, die Arbeitsleistung (Tätigkeit) selbst, im Vordergrund¹⁾.

U.a. erbringen Architekten, Ärzte, Rechtsanwälte, Steuerberater, Bergführer, Bewachungsfirmen, Musiker usw. Leistungen aufgrund von Dienstverträgen, wenn nicht ein bestimmter Leistungserfolg gefordert wird.

(d) Werkvertrag

Gem. § 631 BGB besteht der Inhalt einer Leistung, die aufgrund eines Werkvertrages zu erbringen ist, in der Herstellung eines versprochenen Werkes, aber auch in der Veränderung einer Sache als auch in einem anderen durch Arbeitsleistung herbeizuführenden Erfolg. Der Leistungsempfänger wird zur Entrichtung der vereinbarten Vergütung verpflichtet.

Für die umsatzsteuerliche Betrachtung muß der Blickwinkel des § 631 BGB erheblich eingeschränkt werden, denn wie auch beim Kaufvertrag müssen hier Leistungen, die lediglich in der Verschaffung der Verfügungsmacht über einen durch selbstbeschaffte Stoffe hergestellten Gegenstand i. S. des UStG 1967 bestehen, ausscheiden²⁾. Hier verbleiben von den Leistungen, die zur Herstellung eines Werkes führen, nur die, die auf die Herstellung eines Werkes durch vom Besteller beschafften Stoffe und solche, die nicht auf die Herstellung eines Gegenstandes i. S. des UStG 1967 gerichtet sind³⁾.

1) So die herrschende Meinung, vgl. u.a. Staudinger, a.a.O., II. Band Teil 3, Vorbem. 141 zu § 611; Palandt, a.a.O., Einf. 4 a) vor § 631.

2) Siehe hierzu die Ausführungen zur Abgrenzung der sonstigen Leistung von der Lieferung auf S. 37 ff.

3) Im ersten Fall die sogen. Werkleistungen (S.44 f.), im zweiten Fall z.B. die Herstellung von Zeichnungen, Plänen usw., bei denen nicht der Gegenstand i.S. des UStG 1967, sondern die Arbeitsleistung selbst im Vordergrund steht.

Inhalt der Leistung ist im Gegensatz zum Dienstvertrag nicht nur die Erbringung einer Arbeitsleistung, d. h. das bloße Wirken, sondern die Herbeiführung eines faßbaren Arbeitsergebnisses. Anders ausgedrückt, es wird ein bestimmter Erfolg verlangt. Hierbei ist unter Erfolg aber nicht der vom Leistungsempfänger erhoffte Erfolg zu verstehen, sondern die ordnungsgemäße Herbeiführung des Versprochenen. So wird z. B. bei einer Operation nicht die Heilung, sondern die fachgerechte Operation¹⁾, bei einer Vertretung vor Gericht nicht die Abwendung einer Strafe, sondern die ordnungsgemäße Vertretung verlangt.

Sonstige Leistungen, die aufgrund eines Werkvertrages erbracht werden, sind u. a. Entwurfs- und Planungsge-
staltung durch einen Architekten, Herstellung einer Zahnprothese durch einen Zahnarzt; Rechtsauskunft durch einen Rechtsanwalt; Anzeigenveröffentlichung durch einen Verlag; Beförderung von Personen und Gütern durch einen Beförderungsunternehmer; Gutachtenerstellung durch einen Wirtschaftsprüfer.

(e) Vermittlungsvertrag

Der Begriff Vermittlungsvertrag selbst taucht weder im HGB noch im BGB direkt auf. Ableiten läßt sich der Vermittlungsvertrag direkt vom Maklervertrag (§ 652 BGB) und vom Handelsvertretervertrag (§ 84 HGB), aber auch als Unterfall eines Werkvertrags (§ 631 BGB), wenn eine Geschäftsbesorgung (§ 675 BGB) geschuldet ist. Der Vermittlungsvertrag ist also ein Vertrag eigener Art, der je nach Ausgestaltung zu dem einen oder anderen Vertragstyp hin tendiert. Allen Vertragstypen gemeinsam ist, daß

1) Vgl. Palandt, a.a.O., Einf. 1 vor § 631.

eine Vermittlung, d. h. die Herbeiführung von Rechtsbeziehungen zwischen dem Auftraggeber der Vermittlung und einem Dritten, erreicht werden soll, die i.d.R. einen Vertragsabschluß zum Gegenstand haben. Je nachdem, zu welchem Vertragstyp der Vermittlungsvertrag zuneigt, kann eine Vermittlung geschuldet¹⁾ bzw. der Vertragspartner berechtigt sein, eine Vermittlung herbeizuführen²⁾.

Inhalt der Leistung, die aufgrund eines Vermittlungsvertrages erbracht wird, ist also die freiwillige oder geforderte Herbeiführung eines Vertragsabschlusses zwischen dem Auftraggeber und einem Dritten.

Für eine umsatzsteuerliche Beurteilung ist aber noch zu beachten, daß eine umsatzsteuerlich wirksame Vermittlungsleistung nur vorliegt, wenn die strengen Voraussetzungen des § 10 Abs. 1 Satz 4 UStG 1967 erfüllt sind³⁾.

(f) Mischformen

Eine Einordnung einer sonstigen Leistung, die aus mehreren Einzelleistungen besteht, die aber eine im wirtschaftlichen Sinne notwendige einheitliche Leistung darstellt, ist äußerst schwierig. Es kann sich hier zivilrechtlich sowohl um einen zusammengesetzten als auch um einen gemischten Vertrag handeln⁴⁾. In welchen Fällen umsatzsteuerlich eine einheitliche Leistung vorliegt, wurde bereits dargestellt⁵⁾.

Diese einheitliche Leistung läßt sich meist nicht direkt einem der Vertragstypen unterordnen, da oft verschiedene

1) Z.B. bei der Vermittlung von Reisen, siehe hierzu Bartl, H., a.a.O., S. 509; bzw. beim Handelsvertreterverhältnis nach § 84 HGB.

2) Beim Maklervertrag nach § 652 BGB.

3) Siehe hierzu die Erläuterungen auf S. 55 ff.

4) Vgl. Palandt, a.a.O., Anm. 6 a) und b) zu § 305.

5) Siehe S. 66 ff.

Typen nebeneinanderstehen. Hier kann nur der Wille der Parteien bzw. die Verkehrsauffassung entscheidend sein, was insgesamt als Leistung gefordert ist.

So liegt z. B. bei einer von einem Reiseveranstalter durchgeführten Pauschalreise insgesamt ein Werkvertrag zugrunde¹⁾. Wird bei einer vom Unternehmer durchzuführenden Reparatur Schmieröl "geliefert", so liegt insgesamt betrachtet trotzdem eine Werkleistung aufgrund eines Werkvertrages vor.

(3) Wesentlicher Teil

Bei dem Begriff "wesentlicher Teil" handelt es sich um einen unbestimmten Rechtsbegriff; er ist daher einer Auslegung zugänglich. Zur Auslegung können neben der Bedeutung des Wortes im allgemeinen Sprachgebrauch die systematische Stellung innerhalb der gesetzlichen Vorschrift und die namentlich im Steuerrecht relevanten wirtschaftlichen Gesichtspunkte herangezogen werden.

Im allgemeinen Sprachgebrauch werden für den Begriff "wesentlich" auch die Begriffe ausschlaggebend, hauptsächlich, überwiegend und entscheidend verwendet. Damit sind aber wiederum nur andere Begriffe gefunden, die gleichermaßen der Auslegung bedürfen.

Der Wortlaut des § 3 Abs. 10 Satz 1 UStG 1967 könnte durch Satzumstellung für eine Auslegung eindeutiger gestaltet werden, indem man den Wortlaut durch folgende Formulierung ersetzen würde:

Eine sonstige Leistung wird im Inland ausgeführt, wenn der bei der Erbringung der Leistung wesentliche Teil der Tätigkeit des Unternehmens im Inland erfolgt. Damit wird

1) Der Kunde möchte die vom Veranstalter angebotene, im Reiseprospekt näher bezeichnete, Leistung in Anspruch nehmen. Der Reiseveranstalter schuldet die im Reiseprospekt angebotenen Leistungen, d. h. nur wenn er ordnungsgemäß die Leistung erbringt, tritt der geforderte Erfolg ein.

ersichtlich, daß mit dem wesentlichen Teil in § 3 Abs. 10 Satz 1 UStG 1967 der Teil der Tätigkeit gemeint ist, der, verwendet man die obige Umschreibung, ausschlaggebend, hauptsächlich, überwiegend bzw. entscheidend zur Leistung beiträgt. Die Tätigkeit des Unternehmers ist demnach zu gewichten. Hier taucht aber sofort die Frage auf, ob diese Gewichtung z. B. in quantitativer oder qualitativer Hinsicht zu erfolgen hat. Aber auch, ob der subjektiven Auffassung der Parteien Bedeutung zukommen kann. Daß der subjektiven Auffassung der Parteien die ausschließliche Bedeutung beigemessen werden kann, muß wegen des allgemein gültigen Grundsatzes der wirtschaftlichen Betrachtungsweise abgelehnt werden. Im Vordergrund stehen kann nicht, was die Parteien als wesentlich ansehen, sondern was aufgrund des tatsächlichen Sachverhalts objektiv, unter Heranziehung der Verkehrsauffassung, zur Leistung wesentlich beigetragen hat. Läßt sich allerdings der wesentliche Teil mit Hilfe der Verkehrsauffassung nicht eindeutig finden, ist es zweckmäßig, auf die Auffassung der Parteien zurückzugreifen.

Eine Gewichtung in quantitativer bzw. qualitativer Hinsicht ist wohl möglich, birgt aber zu große Fehlerquellen in sich. Würde z. B. der Quantität maßgebliche Bedeutung zukommen, so müßte der wesentliche Teil der Tätigkeit der Teil sein, dem der größte, durch den Unternehmer getätigte, Zeit- bzw. Kostenaufwand zukommt. Hier müssen aber sofort Bedenken geltend gemacht werden. Denn hätte der Gesetzgeber eine solche Auslegung gewollt, wäre dies ohne Schwierigkeit durch eine entsprechende Formulierung im Gesetz möglich gewesen. Bedenken müssen darüber hinaus auch deshalb vorgebracht werden, weil z. B. der Zeitaufwand selbst wiederum dadurch an Bedeutung verliert, daß die Leistung z. B. nicht durch Fach-, sondern durch Hilfskräfte, die i. d. R. einen höheren Zeitaufwand benö-

tigen, erbracht werden kann und damit eine unterschiedliche Gewichtung notwendig machen würde.

Aus fast den gleichen Gründen muß man die Qualität der Arbeit als allgemein gültiges Merkmal für den wesentlichen Teil der Tätigkeit ablehnen. Wird z. B. eine Leistung gleichmäßig durch Arbeitsleistung erbracht, kann der Qualität der Arbeit keine Bedeutung zukommen.

Unbestritten bleibt, daß in bestimmten Fällen den genannten Merkmalen ausschlaggebende Bedeutung zukommen kann. Welche Fälle in Frage kommen, kann erst bei der Erörterung bestimmter Gruppen von Leistungen beurteilt werden¹⁾. Für eine allgemein gültige Auslegung des Begriffs "wesentlicher Teil" sind sie aber unbrauchbar.

Als Ergebnis muß festgestellt werden, daß der Begriff wesentlicher Teil wohl wiederum umschrieben werden kann; welcher Teil der Tätigkeit aber im konkreten Einzelfall in Frage kommt, kann jeweils nur unter Heranziehung des Sachverhalts und der Verkehrsauffassung über eine objektive, in Ausnahmefällen subjektive, Gewichtung der Tätigkeit gelöst werden.

cc) Gesamtbetrachtung

Faßt man die gefundenen Ergebnisse bei den einzelnen Merkmalen zusammen, so ergibt sich folgendes Bild:

Eine sonstige Leistung wird im Inland ausgeführt, wenn der Unternehmer den für die Leistungserfüllung entscheidenden (ausschlaggebenden bzw. hauptsächlichen) Teil seiner Tätigkeit²⁾ im Inland vornimmt. Eine Leistung ist

1) Siehe S. 106 ff.

2) Siehe S. 92 f.

dabei dann erfüllt, wenn der Auftraggeber die vom Leistenden geforderte Leistung erhält. Welche Leistung gefordert ist, ergibt sich aus dem Willen der Parteien bzw. der Verkehrsauffassung. Liegt der Leistung ein bestimmter Vertragstyp zugrunde, so ergibt sich daraus, was gefordert ist¹⁾. Ein weiteres Indiz dafür, daß die Leistung erfüllt ist, ergibt sich daraus, ob der Auftraggeber die Gegenleistung (z. B. in der Form der Bezahlung) zu erbringen hat. Deshalb kann in Ausnahmefällen die Leistung auch dann erfüllt sein, wenn der Auftraggeber selbst nicht mehr die geforderte Leistung will, aber aufgrund des abgeschlossenen Vertrages die Leistung bezahlen muß.

Die herrschende Meinung²⁾ kommt zum Ergebnis, daß der wesentliche Teil einer Leistung dort bewirkt wird, wo die entscheidenden Bedingungen zum Erfolg gesetzt werden. Teilweise wird anstelle von entscheidenden Bedingungen zum Erfolg auch von entscheidender Betätigung³⁾ bzw. von entscheidenden Erfolgsbedingungen⁴⁾ gesprochen. Was aber nun darunter zu verstehen ist, wird allerdings nicht gesagt. Es ist aber anzunehmen, daß damit nur mit anderen Worten das vorher Gesagte gemeint ist. Setzt man für Erfolg die ordnungsgemäße Erfüllung der Leistung, ergeben sich keine Unterschiede zum vorgenannten Ergebnis.

Moeren⁵⁾ hingegen legt den Erfolg dahingehend aus, daß "unter Erfolg sicherlich für den Leistungsempfänger der Gebrauch bzw. die Verwendung der Leistung zu verstehen

1) Siehe die Ergebnisse bei den einzelnen Vertragstypen auf S. 93 ff.

2) U.a. Plückebaum - Malitzky, Umsatzsteuergesetz, 9. Aufl., 1965, Anm. 1361; Felix - Benda, a.a.O., Anm. 188 zu § 3.

3) Vgl. Sölch - Ringleb - List - Müller, a.a.O., Anm. 159 zu § 3.

4) Vgl. Hübschmann - Grabower - Beck - v. Wallis - Schwarz, Kommentar zum Umsatzsteuergesetz, 1955/66, Anm. 153 I zu § 3.

5) Moeren, E., Ort der Ausführung bei sonstigen Leistungen, in: UStR 1961, S. 128.

ist". Diesem Argument kann man schon deshalb nicht folgen, weil umsatzsteuerlich sicher nicht darauf abgestellt werden kann, ob der Leistungsempfänger die geforderte und erhaltene Leistung selbst weiter auswertet¹⁾.

An dieser Stelle muß bereits klargestellt werden, daß unter der Tätigkeit, die entscheidend zum Erfolg beiträgt, nicht die Tätigkeit gemeint sein kann, die letztlich (letzter Akt zur Leistungserfüllung) den Erfolg herbeiführt, sondern die, die entscheidend (ausschlaggebend) hierzu beiträgt.

d) Anwendung der Auslegung

aa) Genereller Anwendungsversuch

Mit der Auslegung des Wortlautes des § 3 Abs. 10 Satz 1 UStG 1967 wurde bis jetzt nur erreicht, daß die einzelnen Merkmale deutlicher herausgestellt wurden und daß damit geklärt werden konnte, was eigentlich mit der genannten Vorschrift ausgesagt werden soll. Eine Aussage darüber, welcher Teil der Tätigkeit entscheidend für die Herbeiführung des geforderten Leistungserfolges ist, war bis hier nicht möglich.

Hier soll zuerst versucht werden, ob aufgrund von typischen Tätigkeitsmerkmalen ein genereller Anwendungsmodus gefunden werden kann. Ein Lösungsversuch über eine Einordnung nach Berufsgruppen ist sofort zum Scheitern verurteilt, da die meisten Berufsgruppen sonstige Leistungen der unterschiedlichsten Art erbringen können. So kann ein Erfinder dadurch tätig werden, daß er für einen Dritten ein Problem lösen soll oder daß er ein Patent verkauft bzw. eine Lizenz vergibt.

¹⁾ So auch Heberer, W., Umsatzsteuerlicher Ort der Leistung bei positivem Tun, in: StBp 1969, S. 114.

Über eine Einordnung nach Tätigkeitsmerkmalen bei der Erbringung der Leistung kann aber evtl. eine Feststellung darüber getroffen werden, ob ein bestimmter Teil entscheidend zum Erfolg beiträgt.

Wodurch ein Unternehmer tätig werden kann, wurde bereits dargestellt¹⁾. Anhand des Tätigwerdens durch geistige Arbeit soll versucht werden, ob eine generelle Einordnung möglich ist.

Durch geistige Arbeit werden u. a. folgende sonstigen Leistungen erbracht: Beratungen, Untersuchungen, Entwürfe (z. B. Modelle, Pläne), Prüfungen, Übersetzungen usw. Aus diesem Bereich sollen nur zwei Leistungen zur Untersuchung herausgegriffen werden, und zwar die Beratung und die Übersetzung. Bei der Beratung tritt die Leistungserfüllung i.d.R. dadurch ein, daß ein konkretes Problem durch eine bestimmte konkrete Antwort gelöst wird. Somit ist die Leistung dann erfüllt, wenn der Auftragnehmer die Antwort zu dem Problem gefunden und dem Auftraggeber mitgeteilt hat. Es ist leicht ersichtlich, daß dieser Teil der Tätigkeit des Unternehmers der Teil der Tätigkeit ist, der wesentlich zur Leistungserfüllung beiträgt. Die vorbereitenden Arbeiten bzw. Überlegungen sind wohl auch notwendige Bestandteile zur Leistungserfüllung, sie sind aber nicht der Teil der Tätigkeit, der entscheidend zur Leistungserfüllung beiträgt.

Bei der Übersetzung wird hingegen die Leistung dadurch erfüllt, daß Punkt für Punkt z. B. ein Text in deutscher Sprache in eine andere Sprache umgesetzt wird. D. h. die Leistung wird gleichmäßig durch den notwendigen Zeitaufwand erfüllt, hier ist der größere Zeitaufwand gleichzusetzen mit dem Teil der Tätigkeit, der entscheidend

1) Siehe S. 92 f.

zur Leistungserfüllung beiträgt¹⁾.

Vergleicht man nun beide Leistungen miteinander, so wird deutlich, daß dem Tätigkeitsmerkmal nicht in beiden Fällen die gleiche Gewichtung zukommt. Damit wird aber auch bewiesen, daß durch eine Analyse der Tätigkeitsmerkmale kein allgemeingültiges Urteil darüber gefällt werden kann, ob z. B. bei der geistigen Arbeit dem Zeitaufwand immer ausschlaggebende Bedeutung zukommt²⁾.

Auch die Rechtsprechung läßt erkennen, daß die genannte Vorgehensweise nicht zu einer allgemein gültigen Lösung beitragen kann.

Z. B. kommt der BFH³⁾ bei einem Steuerberater, der zur Beurteilung der Ergebnisse einer Betriebsprüfung einer Firma, die ihre Betriebsstätte im Freihafen hatte, herangezogen wurde, zu dem Ergebnis, daß nicht die Besprechungen mit der Firma im Freihafen für den Erfolg ausschlaggebend gewesen wären, sondern die Verhandlungen mit dem FA bzw. die Anfertigung eines Schriftsatzes, den er in seinen Geschäftsräumen angefertigt hatte. In dieser Entscheidung kommt eindeutig zum Ausdruck, daß der vom Unternehmer getätigte Zeitaufwand nicht ausschlaggebend für den Erfolg der Leistung war, sondern nur der Teil der Tätigkeit, der den Erfolg im wesentlichen herbeiführte.

Das FG Düsseldorf⁴⁾ stellt ebenfalls nicht auf den Zeit-

1) Auch bei Werkleistungen, deren Inhalt die Be- oder Verarbeitung eines Gegenstandes ist, wird der größere Arbeitsaufwand die Tätigkeit sein, die entscheidend zum Erfolg beiträgt.

2) Lechleitner, P., Ort der sonstigen Leistung bei im Ausland und im Inland gelegenen Zolldeklarationsstellen, in: UStR 1965, S. 169, mißt ebenfalls dem getätigten Zeitaufwand im Falle von im Ausland gelegenen Zolldeklarationsstellen inländischer Speditionsfirmen keine Bedeutung bei.

3) BFH-U. v. 26.11.1953, BStBl. 1954 III S. 63.

4) U. v. 26.3.1965, DStZ (B) 1965 S. 359.

aufwand ab, sondern sieht bei einem Ingenieur, der vom Ausland her Beratungen durchführte und dessen Vergütung davon abhängig war, ob seine Vertragspartner Lieferverträge mit Dritten abschlossen, in diesen Abschlüssen, die aufgrund der Beratung zustande kamen, die entscheidenden Bedingungen zum Erfolg¹⁾.

Da die vorgenannte Vorgehensweise aus den genannten Gründen nicht zum Ziel führt, kann unberücksichtigt bleiben, daß hier sowieso noch eine weitere Schwierigkeit hinzukommen würde. Sonstige Leistungen werden meist nicht nur durch eine Art der Betätigung (z. B. geistige, körperliche Arbeit), sondern durch eine Kombination von mehreren Tätigkeitsakten erbracht. Diese Tätigkeiten zu trennen und zu gewichten, stellt den Verfasser vor unlösbare Probleme. Hinzu kommt, daß je nach Art der Leistung jeweils ein anderer Tätigkeitsakt entscheidend zur Leistungserfüllung beitragen kann.

bb) Anwendung anhand der zugrundeliegenden Vertragstypen

(1) Grundsätzliches

Beim generellen Anwendungsversuch ist deutlich geworden, daß allgemeingültige Regeln für die Bestimmung des Orts der sonstigen Leistung nicht aufgestellt werden können.

Um aber wenigstens Anhaltspunkte bei der Ermittlung des Orts einer sonstigen Leistung geben zu können, bleibt nur der Weg, anhand des Inhalts der sonstigen Leistungen, der - wie bereits dargestellt - sich i.d.R. durch den zugrundeliegenden Vertragstyp feststellen läßt, Merkmale für eine Einordnung zu finden. Anhand dieser Einord-

1) Die OFD Stuttgart, Vfg. v. 29.10.1963, UStR 1965 S. 46, stellt bei einem ausländischen Werbeagenten ebenfalls nicht auf den getätigten Zeitaufwand, sondern darauf ab, ob der Erfolg der Tätigkeit des Agenten maßgebend von der Erforschung des Inlandsmarktes abhing.

nung läßt sich im Regelfall feststellen, was die Parteien gewollt haben bzw. was vom Leistenden verlangt wird. Das, was nun wiederum entscheidend zu diesem "gewollten" geführt hat, ist der wesentliche Teil der Tätigkeit. Wo dieser wesentliche Teil der Tätigkeit stattgefunden hat, entscheidet wiederum, wo die Leistung ausgeführt wurde. Wie auch bei der Feststellung des Inhalts der sonstigen Leistung muß die Feststellung des Merkmals, was bei der einzelnen sonstigen Leistung entscheidend zum Erfolg beiträgt, wegen der Vielgestaltigkeit sonstiger Leistungen, auf die vertraglichen Grundtypen beschränkt werden.

Die Praxis hat gezeigt, daß nur ganz bestimmte sonstige Leistungen bei der Frage nach dem Ort der sonstigen Leistung aktuell werden¹⁾. Daher erschien es auch zweckmäßig, bei der Lösung und Darstellung innerhalb der einzelnen Vertragstypen die Beispiele auf die in der Praxis vorkommenden sonstigen Leistungen zu beschränken.

An dieser Stelle werden die Fälle ausgeführt, bei denen der Unternehmer selbst bzw. seine unselbständigen Erfüllungsgehilfen tätig werden bzw. geworden sind²⁾.

(2) Sonstige Leistungen aufgrund eines Kaufvertrages

Sonstige Leistungen, die aufgrund eines Kaufvertrages ausgeführt werden, beschränken sich im wesentlichen auf den Verkauf von Rechten, wie z. B. geschützte Erfindungen, Patente, Warenzeichen³⁾. Inhalt der Leistung ist die Verschaffung des Rechts. Maßgebend für den Ort der Leistung ist daher, was entscheidend zur Verschaffung des Rechts beiträgt.

-
- 1) Dies findet seine Begründung teilweise auch dadurch, daß viele sonstige Leistungen, die sich sowohl auf das In- als auch auf das Ausland erstrecken können, von vornherein ausscheiden, da sie gänzlich von der Befreiungsvorschrift des § 4 UStG 1967 erfaßt werden.
 - 2) Beim Einsatz selbständiger Erfüllungsgehilfen siehe die Ausführungen auf S. 124 ff.
 - 3) Siehe hierzu S. 94 f.

Hier wird man zunächst auf den Gedanken kommen, daß die Verschaffung des Rechts selbst, d. h. die Übertragung des Rechts auf den Käufer, die entscheidende Betätigung zum Erfolg ist. Damit wäre der Ort der Übertragung¹⁾ der Ort, an dem die Leistung ausgeführt wird. Diese Auslegung würde aber dem wirtschaftlichen Sachverhalt nicht gerecht werden; zudem könnte durch eine solche Auslegung dem Unternehmer die Möglichkeit gegeben werden, durch willkürliche Verlagerung des Orts der Übertragung steuerliche Vorteile zu erlangen²⁾. Man wird zum Ergebnis kommen müssen, daß bereits die Anmeldung bzw. Eintragung des Rechts die für den Erfolg entscheidende Betätigung ist.

Verkauft z. B. ein Unternehmer ein Patent, so ist die Leistung dort ausgeführt, wo der Unternehmer dieses Recht angemeldet hat bzw. eintragen ließ, also in dem Land, in dem das Schutzrecht gewährt wird. Ohne dieses Schutzrecht würde der Erwerber ja nur eine ungeschützte Erfindung erhalten. Der Erwerber des Schutzrechtes will aber die geschützte Erfindung erwerben; deshalb kann als entscheidende Bedingung zum Erfolg auch nicht die Erfindung selbst angesehen werden.

Die Rechtsprechung kommt mit unterschiedlicher Begründung zu anderen Ergebnissen.

Z. B. bemerkt das FG München³⁾, daß die Veräußerung eines Patentrechts nahe an das Wesen einer Lieferung heranreiche. Deshalb müsse auch, wie bei der Lieferung, bei der Veräußerung eines Patentrechts maßgebend sein, wo die Erfüllung der schuldrechtlichen Verpflichtung der

1) I. d. R. gleichzusetzen mit dem Ort, an dem das Recht durch Vertragsabschluß abgetreten wird.

2) Z. B. bei der Übertragung eines inländischen Patents durch einen inländischen Unternehmer, indem der Vertragsabschluß in einem Land, das solche Vorgänge nicht besteuert, erfolgt.

3) FG München, U. v. 29.9.1955, EFG 1956 S. 120.

Übertragung des Rechts erfolgt. Die Tätigkeit sei also dort ausgeführt, wo die zur Rechtsübertragung erforderliche Willenserklärung stattfindet. Da die Willenserklärung aber bei einer Veräußerung von Patenten im Ausland erst durch das Zugehen im Ausland wirksam werde, läge keine steuerbare Leistung vor. Der BFH¹⁾ hat eine solche Anlehnung an die Lieferung abgelehnt. Vielmehr kommt er zum Ergebnis, daß bei der Übertragung von Patentrechten die Leistungen dort ausgeführt werden, wo sich die Erfindungsrechte wirtschaftlich auswirken oder auswirken können²⁾. Der Ort der Übertragung sei jedenfalls nicht maßgebend. Jedes Patent und jede Patentanmeldung habe aufgrund der Schutzrechte seine eigene wirtschaftliche Auswirkung. Deshalb müsse für die Besteuerung danach aufgeteilt werden, wieviel von der wirtschaftlichen Gesamtauswirkung auf das Inland entfalle.

M. E. wird man dem BFH nur insoweit folgen können, daß jede Patentübertragung eine selbständige sonstige Leistung darstellt³⁾. Der Argumentation aber, daß bei der Übertragung von Patentrechten der Ort der Leistung dort ist, wo sich die Patentrechte wirtschaftlich auswirken oder auswirken können, kann schon aus den eingangs genannten Gründen keinesfalls gefolgt werden. Grundsätzlich kommt es bei Leistungen, die in einem positiven Tun bestehen, für den Ort der Leistung darauf an, wo der Unternehmer die entscheidende Betätigung zum Erfolg vor-

1) BFH-U. v. 26.2.1959, BStBl. 1959 III S. 225.

2) So auch Kröger, F., Forschungskosten, Erfindungen, Lizenzen und Know-how im Steuerrecht, 1969, S. 166. Wauer, G., Ort der Leistung, in: StuW 1959, Sp. 558, geht in seiner Besprechung zum vorgenannten U. nicht weiter auf dieses Ergebnis ein, sondern beschränkt sich lediglich auf eine Wiedergabe des Urteils.

3) Siehe hierzu die Ausführungen auf S. 71 ff., insbesondere S. 76 ff.

nimmt¹⁾. Dies geschieht aber beim positiven Tun, im Gegensatz zum Dulden oder Unterlassen, nicht dort, wo sich die Leistung wirtschaftlich auswirkt oder auswirken kann²⁾.

(3) Sonstige Leistungen aufgrund eines Dienstvertrages

Bei Leistungen, deren Inhalt nur in der Erbringung eines Dienstes besteht, ist kein bestimmtes Arbeitsergebnis, sondern nur das eigentliche Tätigwerden durch Arbeitsleistung verlangt. Hier steht also keine bestimmte Tätigkeit im Vordergrund, sondern die Ableistung durch bloßes Wirken. Wesentlicher Teil der Tätigkeit ist hier also i.d.R. der überwiegende Teil des durch Arbeitsleistung zu erbringenden Dienstes. Unberücksichtigt bleiben müssen hier bloße Vorarbeiten, die nicht unmittelbar zur Erfüllung der Leistungspflicht beitragen.

Verpflichtet sich z. B. eine Musikkapelle, bei einer Veranstaltung zu spielen, so kommt der vorherigen Probe keine Bedeutung zu. Wesentlicher Teil der Tätigkeit ist der höhere Zeitaufwand bei der Erfüllung der Leistung. Das gleiche gilt beim Architekten, der eine Bauaufsicht übernommen hat. Die Anwesenheit auf der Baustelle ist die geforderte Leistung, hier wird der wesentliche Teil durch den höheren Zeitaufwand erbracht. Zu einem ähnlichen Ergebnis kommt der BFH³⁾ bei einem Architekten, der

-
- 1) Zu einem ähnlichen Ergebnis kommen Rädler - Raupach, Deutsche Steuern bei Auslandsbeziehungen, 1966, S. 144, indem sie erklären, daß § 7 Abs. 2 UStDB (jetzt § 3 Abs. 10 UStG 1967) auf den wesentlichen Teil der Tätigkeit abstellt, nicht aber auf eine Wirkung, die der Tätigkeit erst nachfolgt.
 - 2) Dies übersehen u.a. Mathiak, W., Ort der Leistung bei urheberrechtlichen und patentrechtlichen Leistungen, insbesondere bei Auslandsbeteiligung, in: UStR 1970, S. 212; Plückebaum - Malitzky, a.a.O., 10. Aufl., Anm. 1222 zu §§ 1 - 3.
 - 3) BFH-U. v. 20.6.1968, BStBl. 1968 II S. 756.

bei einer im Freihafen zu errichtenden Halle die Planung und Bauleitung durchführte, indem er die Leistung als im umsatzsteuerlichen Ausland erbracht beurteilt.

Selbständige ausländische Schauspieler, Kameralleute u. a. erbringen durch ihre Tätigkeit dann eine sonstige Leistung im Inland, wenn sie bei einem im Inland gedrehten Film mitwirken.

Zusammenfassend kann gesagt werden, daß i.d.R. bei Fällen, in denen sich eine Leistung aufgrund eines Dienstvertrages sowohl auf das In- als auch auf das Ausland erstreckt, die Leistung nur dann als im Inland ausgeführt gilt, wenn der größere Zeitaufwand bei der Erfüllung des Dienstes im Inland abgeleistet wird.

(4) Sonstige Leistungen aufgrund eines Werkvertrages

Im Gegensatz zu den Leistungen aufgrund eines Dienstvertrages, bei denen nur eine Arbeitsleistung zu erbringen ist, besteht bei Leistungen aufgrund eines Werkvertrages die Leistung in der Herbeiführung eines Arbeitserfolges¹⁾. Für die umsatzsteuerliche Beurteilung ist hier nur die Herbeiführung eines Erfolges durch Herstellung eines Werkes, dessen Stoffe der Auftraggeber beschafft, bzw. das nicht auf einen Gegenstand i. S. des UStG 1967 gerichtet ist, sowie durch Veränderung einer Sache bzw. durch Arbeitsleistung von Bedeutung.

Genauso vielgestaltig, wie die genannten Erscheinungsformen des Erfolgs sind, können die Tätigkeiten sein, die entscheidend zum Erfolg (Leistungserfüllung) beitragen. D. h. je nachdem, welcher Leistungserfolg gefordert ist, treten andere Tätigkeiten in den Vordergrund. Bei der Herstellung eines Werkes, dessen Stoffe der Auftraggeber selbst beschafft bzw. das nicht Gegenstand i. S. des

1) Wie dieser Begriff auszulegen ist, siehe S. 97.

UStG 1967 ist, tritt der Erfolg durch die Herstellung selbst ein. Entscheidender Teil ist deshalb, genauso wie bei der Leistungserbringung aufgrund eines Dienstvertrags, der größere Zeitaufwand der Arbeit bei der Herstellung des Werkes. Dies gilt im übrigen auch für die Herstellung bzw. Veränderung einer Sache.

Hierunter fallen die Werkleistungen im umsatzsteuerlichen Sinne¹⁾. Wird eine solche Werkleistung sowohl im Ausland als auch im Inland erbracht, dann unterliegt sie nur der USt, wenn der größere Zeitaufwand im Inland getätigt wird.

Handelt es sich bei der Leistung um einen anderen durch Arbeit oder Dienstleistung herbeizuführenden Erfolg, so ist im Einzelfall zu prüfen, welche Tätigkeit den Erfolg entscheidend herbeiführt. Gerade in diesen Fällen kommt den vorbereitenden Arbeiten kaum Bedeutung zu, maßgebend ist hier, was direkt der Leistungserfüllung dient.

Führt ein Arzt eine Operation aus, kommt der Operation selbst, nicht hingegen dem vorherigen Studium des Krankheitsbildes bzw. der Vorbereitung der Operation, maßgebende Bedeutung zu. Wird eine Operation durch einen inländischen Arzt im Ausland ausgeführt, handelt es sich um eine nicht steuerbare Leistung.

Das Bergen gesunkener Schiffe außerhalb der Dreimeilenzone ist nicht steuerbar²⁾; ebenfalls nicht steuerbar ist die Reparatur einer Maschine durch den deutschen Hersteller im Ausland.

Ein Steuerberater erbringt normalerweise bei einem finanzgerichtlichen Verfahren die für den Erfolg entscheidende Tätigkeit durch die Vertretung gegenüber den Finanzbehörden. Geschieht dies im Inland, so ist der Vorgang steuer-

1) Siehe S. 44 f.

2) FG Schleswig-Holstein, U. v. 29.8.1952, DStR 1953 S. 121.

bar. Erschöpft sich hingegen die Tätigkeit des Steuerberaters in gutachtlichen Äußerungen bei Besprechungen z. B. im Freihafen, erbringt er seine Leistung nicht im Inland und ist daher nicht steuerpflichtig¹⁾.

Ein Verleger, der in im Inland hergestellten Zeitungen oder Zeitschriften Anzeigen oder Werbebeilagen aufnimmt, wird dort entscheidend tätig, wo er seiner Leistungspflicht nachkommt. Inhalt der Leistung ist wohl auch die Aufnahme der Anzeige in die Zeitung oder Zeitschrift, der angestrebte Erfolg besteht aber i.d.R. darin, daß die in der Zeitung oder Zeitschrift enthaltene Anzeige in einem bestimmten Gebiet verbreitet wird²⁾. Liegt das Verbreitungsgebiet überwiegend im Ausland, so liegt eine nicht umsatzsteuerbare Leistung vor³⁾.

Hingegen vertritt die Finanzverwaltung⁴⁾ die generelle Ansicht, daß der Verleger bereits durch die Aufnahme der Anzeigen bzw. Werbebeilagen in die Zeitungen bzw. Zeitschriften zum wesentlichen Teil tätig wird. Dieser Ansicht schloß sich auch das FG Baden-Württemberg in seinem U. v. 3.8.1972⁵⁾ an. Diesen Ergebnissen kann man nur dann zustimmen, wenn sich die Leistungspflicht des Unternehmers tatsächlich nur darauf beschränkt, die Anzeigen in die Zeitungen bzw. Zeitschriften aufzunehmen.

1) FG Hamburg, U. v. 5.5.1953, DStR 1953 S. 265.

2) Natürlich sind auch Fälle denkbar, in denen sich die Leistungspflicht lediglich darauf beschränkt, daß die Anzeige in einer bestimmten Zeitschrift oder Zeitung aufgenommen wird.

3) Gl.A. Felix - Benda, a.a.O., Anm. 190 zu § 3; Frücht- nicht, H., Ort der Leistung bei Anzeigenumsätzen im Ausland, in: UStR 1968, S. 282. Ebenso Hessisches FG, U. v. 26.10.1972, UStR 1972 S. 349, das allerdings zur weiteren Begründung die wirtschaftliche Auswirkung der Anzeige heranzieht. Dieser Begründung kann aus den bereits auf S. 109 f. genannten Gründen nicht beige- stimmt werden.

4) Schreiben des BdF v. 19.6.1968 an den Verband Deutscher Zeitschriftenverleger e.V., DStZ (B) 1968 S. 316; so- wie OFD Frankfurt, Vfg. v. 14.5.1968, Juretzek, Kommen- tar Teil 5 § 3 Abs. 10 S. 1.

5) DStZ (B) 1972 S. 405.

In einem ähnlich gelagerten Fall kommt das FG Hamburg¹⁾ m. E. zu einem Ergebnis, dem man wiederum beistimmen kann. Hier ging es um einen Werbeverlag, der Reklameanzeigen von im Ausland geworbenen Inserenten in einem im Inland herausgegebenen und für das Ausland bestimmten Fernschreibteilnehmerverzeichnis abdruckte. Der wesentliche Teil der vertraglichen Verpflichtung werde durch die Schaffung des an den Werbeanzeigen interessierten Abnehmerkreises, durch Werber an Ort und Stelle im Ausland und durch die Verbreitung erbracht.

Eine durch einen inländischen Unternehmer im Ausland durchgeführte Meinungsbefragung ist nicht steuerbar²⁾. Als wesentlicher Bestandteil der vom Unternehmer geforderten Leistung muß die Befragung an Ort und Stelle (also im Ausland) angesehen werden. Den Auftraggebern wird es i.d.R. darauf ankommen, durch Befragung bestimmter Personenkreise im Ausland deren Meinung zu einer bestimmten Sache zu erfahren. Das darüber gefertigte Manuskript tritt in seiner wirtschaftlichen Bedeutung hinter der Repräsentativbefragung und der statistischen Auswertung zurück. Bei der Durchführung von Werbeaktionen gilt praktisch das gleiche; der wesentliche Teil der Tätigkeit des Werbers ist dort erbracht, wo die Werbung nach außen erkennbar wird³⁾.

1) U. v. 4.3.1968, EFG 1968 S. 335.

2) Vgl. FG Münster, U. v. 21.8.1968, EFG 1968 S. 599. In dieser Entscheidung kommt u.a. eindeutig zum Ausdruck, daß es für die umsatzsteuerliche Beurteilung des Orts der Leistung nicht darauf ankommen kann, ob der Auftraggeber Inländer oder Ausländer ist.

3) Ähnlich Puttlitz, E., Tätigkeit ausländischer Werbeagenturen im Inland, in: DStR 1966, S. 31.

(5) Vermittlungsleistungen

Inhalt einer umsatzsteuerlich wirksamen Vermittlungsleistung ist, wie bereits dargestellt, die freiwillige oder geforderte Herbeiführung eines Vertragsabschlusses zwischen dem Auftraggeber und einem Dritten. Für die Bestimmung des Orts der Leistung bedeutet dies, daß eine Vermittlungsleistung dort ausgeführt wird, wo der Unternehmer entscheidend zur Herbeiführung eines Vertragsabschlusses beiträgt.

I.d.R. werden Verhandlung und Vertragsabschluß zusammenfallen, so daß die Vermittlungsleistung dort erbracht wird, wo der Unternehmer den Vertragsabschluß herbeiführt¹⁾. In den Fällen, in denen die Unterzeichnung des Vertrags lediglich der Einhaltung der geforderten Vertragsform dient²⁾, ist die Vermittlungsleistung dort erbracht, wo der Vermittler den Vertragspartner des Auftraggebers davon überzeugt, den Vertrag abzuschließen. Das bedeutet, daß hier der Ort der Verhandlung entscheidenden Charakter hat³⁾.

Wo die vermittelte Leistung selbst ausgeführt wird, ist für die umsatzsteuerliche Beurteilung bedeutungslos. Bereits der RFH⁴⁾ hat einen Spediteur, der Spediteurleistungen im Inland vermittelte, zur USt herangezogen, obwohl die Beförderungen selbst im Ausland durchgeführt wurden⁵⁾.

1) So auch bereits der RFH - U. v. 11.3.1932, RStBl. 1933 S. 273.

2) Beweis für den Erfolg der Vermittlungstätigkeit.

3) Das FG Kassel, U. v. 27.9.1955, DStZ (B) 1956 S. 38, spricht hier auch von Zusammenbringen von Käufer und Verkäufer.

4) RFH-U. v. 7.4.1933, RStBl. 1933 S. 1356.

5) Handelt es sich bei gleichem Sachverhalt aber um die Besorgung von Beförderungen, so greift gem. § 3 Abs. 11 Satz 1 UStG 1967 eine andere Beurteilung ein. Siehe auch S. 142 f.

Ebenfalls bedeutungslos ist, wo der Auftraggeber, der die Provision zahlt, seinen Sitz hat¹⁾.

Der Ort des Vertragsabschlusses bzw. der Verhandlung entscheiden also i.d.R. darüber, wo der Vermittler entscheidend zur Herbeiführung des Vertragsabschlusses beigetragen hat. Befindet sich dieser Ort im Inland, so liegt eine steuerbare Leistung vor. Hingegen handelt es sich um eine nicht steuerbare Leistung, wenn dieser Ort im Ausland liegt.

Deshalb werden auch inländische Vermittler ausländischer Auftraggeber im Inland tätig, wenn sie Verhandlungen im Inland führen bzw. Verträge im Inland abschließen²⁾. Vermittelt ein Werbungsmittler von seiner inländischen Betriebsstätte aus ~~Werbe~~aufträge zur Ausführung im Ausland an ausländische Werber, so erbringt er eine Inlandsleistung³⁾. Die Finanzverwaltung hat inzwischen zum Ausdruck gebracht, daß sie ebenfalls so verfahren will⁴⁾.

Vermittlungsgebühren, die Reisebüros, die im Inland ihre Tätigkeit ausüben, für die Vermittlung von Reisen (oder Teile einer Reise, wie z. B. Unterbringung und Verpflegung) erhalten, sind grundsätzlich steuerbar⁵⁾.

Aus den Ausführungen ist ersichtlich, daß die Rechtsprechung i.d.R. zu gleichen Lösungen kommt. Ausnahmen sind

-
- 1) Vgl. Schreiben des BdF v. 4.6.1968 an den Zentralverband des Genossenschaftlichen Groß- und Außenhandels, DStZ (B) 1968 S. 314
 - 2) Siehe aber die Befreiungsvorschrift des § 4 Nr. 3 i.V. mit § 8 Abs. 1 Nr. 5 UStG 1967; sowie S. 174 ff.
 - 3) BFH-U. v. 27.5.1971, BStBl. 1971 II S. 755. Siehe aber hierzu meine Ausführungen auf S. 128 ff.
 - 4) Niedersächsisches Finanzministerium, Erl. v. 4.5.1972, BB 1972 S. 650.
 - 5) U.a. RFH-U. v. 12.7.1927, RFHE 21 S. 306; BFH-U. v. 2.7.1959, BStBl. 1959 III S. 358.

folgende Urteile:

Bei einem amerikanischen Staatsbürger, der für eine inländische Firma Bauaufträge an die damalige amerikanische Besatzungsmacht vermittelte, kam das FG Münster¹⁾ zum Ergebnis, daß sich die Tätigkeit des Vermittlers überwiegend im Inland abspielte. Dies leitete das FG aus den erheblichen Aufwendungen und den längeren Aufenthalt im Inland ab. Daß der Stpfl. auch Verhandlungen mit amerikanischen Dienststellen in Washington und Paris führte, wurde nicht als Hauptleistung angesehen. Gerade bei dieser Entscheidung müssen Zweifel angemeldet werden, ob es auf den getätigten Zeit- und Kostenaufwand ankommen kann. Die Verhandlungen mit den amerikanischen Behörden haben doch wohl entscheidend zum Erfolg geführt.

In einer Entscheidung des BFH²⁾, bei der es um die USt-Pflicht von Vermittlungsleistungen ging, welche der Stpfl. mittels Werberundschreiben, die im Ausland verfaßt, gedruckt sowie versandfertig gemacht und an inländische Unternehmer versandt wurden, erzielt hatte, bejahte der BFH die Steuerpflicht. Die Begründung, daß es für die Bestimmung des Orts der sonstigen Leistung darauf ankomme, wo sich diese Leistung auswirken kann oder tatsächlich auswirkt, erfolgte insbesondere unter Hinweis auf das BFH-U. v. 10.3.1966³⁾, bei dem es aber um Duldungsleistungen ging.

Dieser Begründung kann m. E. keinesfalls beigestimmt werden, denn das Charakteristische bei der Feststellung des Orts der Leistung beim positiven Tun ist, daß es auf die Tätigkeit, die zum Erfolg geführt hat, ankommt

1) FG Münster, U. v. 30.9.1957, EFG 1958 S. 31.

2) BFH-U. v. 15.2.1968, HFR 1968 S. 366, in dem u.a. auf das BFH-U. v. 29.8.1963, HFR 1964 S. 103, Bezug genommen wird.

3) BStBl. 1966 III S. 302.

und nicht darauf, wo sich die Leistung auswirkt oder auswirken kann. Die Finanzverwaltung¹⁾ hat dies in der Zwischenzeit ebenfalls erkannt und eindeutig zum Ausdruck gebracht, daß sie das vorgenannte BFH-U. als überholt betrachte. Begründet wird diese Auffassung damit, daß der BFH gegen die Grundsatzurteile des RFH und selbst des BFH verstoßen habe. Auf den Ort der Auswertung komme es nur in Fällen von Duldungs- oder Unterlassungsleistungen an. Dagegen könne es beim Tätigwerden nicht darauf ankommen, wo die Leistung ausgewertet wird, entscheidend sei, wo die entscheidenden Bedingungen zum Erfolg gesetzt werden.

(6) Nicht direkt zurechenbare Leistungen

(a) Vorbemerkung

Wie bereits an anderer Stelle angedeutet, kommen sonstige Leistungen in der verschiedenartigsten Form vor. Manche Leistungen lassen sich nicht einmal zivilrechtlich bestimmten Vertragstypen unterordnen. Zur Feststellung des Orts solcher Leistungen muß daher im Einzelfall festgestellt werden, zu welchem Vertragstyp hin die Leistung tendiert bzw. was die Parteien vereinbart und gewollt haben. Weitaus schwieriger wird die Zuordnung noch bei im wirtschaftlichen Sinne einheitlichen Leistungen. Hier können sogar einzelne Leistungen, die sich unter zivilrechtlichen Vertragstypen einordnen lassen, nebeneinanderstehen.

1) Besprechung mit den USt-Referenten der Länder vom 12. bis 14.1.1972, UStR 1972 S. 170; Auffassung der obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder (ohne Verfasser, Ort der Leistung bei der Tätigkeit der Werbungsmitter, in: DB 1972 S. 851), sowie Vfg. der OFD München v. 4.7.1972, DB 1972 S. 1804.

Anhand von ausgewählten Beispielen soll hier, nachdem eine generelle Lösung von vornherein unmöglich ist, dem Leser gezeigt werden, wie im Einzelfall eine Entscheidung über den Ort der sonstigen Leistung getroffen werden kann.

(b) Mitteilung von Erfahrungen (know how), Durchführung von Beratungen, Überlassung von Zeichnungen, Berichten u. ä.

Bei der Mitteilung von Erfahrungen (know how), der Durchführung von Beratungen bzw. der Überlassung von Zeichnungen läßt sich erst nach genauer Prüfung des Inhalts der Leistung feststellen, welchem Vertragstyp die Leistungen untergeordnet werden können. Z. B. tendiert die schriftliche Mitteilung von Erfahrungen bzw. die Überlassung von Zeichnungen zu einer Leistung aufgrund eines Kaufvertrags. Da in diesen Fällen aber kein Gegenstand im umsatzsteuerlichen Sinne vorliegt¹⁾, kommt eine Lieferung nicht in Frage. Auch zivilrechtlich kann man Bedenken haben, ob ein Kaufvertrag zugrunde liegt, da weder eine Sache noch ein Recht verschafft wird.

Die Durchführung von Beratungen tendiert jenach dem Willen der Parteien zwischen einer Leistung aufgrund eines Dienst- oder eines Werkvertrags. Sehr oft wird dabei nicht erkennbar, was nun eigentlich Vertragsinhalt ist.

Sowohl bei der Mitteilung von Erfahrungen als auch bei der Überlassung von Zeichnungen u. ä. ist i.d.R. Inhalt der Leistungspflicht die Überlassung bzw. Mitteilung der schriftlich niedergelegten Erfahrungen, Kenntnisse usw. Die entscheidende Betätigung zum Erfolg ist dabei dort

1) Siehe auch S. 37 ff.

erbracht, wo die Erfahrungen, Kenntnisse u. ä. gesammelt und schriftlich niedergelegt werden¹⁾.

Unterrichtet z. B. ein ausländischer Unternehmer vom Ausland her seine inländischen Vertragspartner über alle technischen Entwicklungen und Verbesserungen auf dem gemeinsamen Produktionsgebiet, so liegt eine nicht umsatzsteuerbare Leistung vor²⁾.

Bereits der RFH³⁾ hatte im umgekehrten Falle, bei dem die Mitteilungen von einem inländischen Unternehmer an einen Ausländer erfolgten, die USt-Pflicht (USt-Barkeit) bejaht.

Überläßt ein inländischer Unternehmer ungeschützte Musterzeichnungen ausländischen Firmen, so wird die Leistung durch die Herstellung der Zeichnungen im Inland erbracht⁴⁾.

Auch in dem zuletzt zu diesem Fragenkreis ergangenen U. des BFH⁵⁾, bei dem der Stpfl. Muster und Modelle im Ausland entworfen, angefertigt und einer inländischen Firma zur Verfügung gestellt hatte, entschied der BFH zu Recht, daß im Entwerfen und Herstellen der Gegenstände im Ausland der Schwerpunkt der Leistung zu sehen sei.

Andererseits kommt es nicht immer darauf an, wo z. B. Berichte abgefaßt werden, denn die entscheidende Betätigung kann u. U. dort gesetzt werden, wo die Freigabe und Weitergabe der Berichte erfolgt. Geschieht dies im Inland,

1) Bzw. beim know, wo das know how entwickelt bzw. verfügbar gemacht wird; gl.A. Böhme, W., Die Besteuerung des Know-how, 1967, S. 128.

2) BFH-U. v. 11.3.1954, BStBl. 1954 III S. 152. Siehe auch Puttlitz, E., Ort der Leistung im Mehrwertsteuerrecht, in: DStR 1968, S. 586. Schindele, W., Steuerliche Behandlung von Lizenzgebühren und Know-how-Vergütungen, in: DStZ (A) 1963, S. 367, meint im Hinblick auf das vorgenannte BFH-U., daß im Gegensatz zu den Schutzrechten bei der Übermittlung von Betriebserfahrungen die sonstige Leistung dort erbracht wird, wo die gewerblichen Erfahrungen gewonnen werden.

3) RFH-U. v. 14.6.1935, RStBl. 1935 S. 1229.

4) Vgl. BFH-U. v. 17.11.1960, HFR 1961 S. 87.

5) BFH-U. v. 10.12.1970, BStBl. 1971 II S. 189.

so ist Steuerbarkeit gegeben¹⁾.

Eine Beratungstätigkeit ist dort erbracht, von wo aus die Beratung erfolgt. Beschränkt sich aber z. B. die Tätigkeit eines ausländischen Betriebsberaters im wesentlichen nicht nur auf die Unterrichtung vom Ausland her, sondern erstreckt sich die Beratungstätigkeit hauptsächlich darauf, durch persönliche Anwesenheit die Betriebsgegebenheiten im Inland zu erforschen und dann Verbesserungsvorschläge zu machen, so liegt eine steuerbare Leistung vor²⁾.

Das FG Düsseldorf³⁾ nimmt auch im Falle eines Ingenieurs, der Beratungen hauptsächlich schriftlich vom Ausland her vornahm, USt-Pflicht an, da seine Vergütung davon abhing, ob aufgrund dieser Beratung Lieferverträge zwischen seinem Auftraggeber und den Kunden im Inland geschlossen wurden. Obwohl unbestritten war, daß der Stpfl. zeitlich und arbeitsmäßig den größten Teil der Tätigkeit in seinem Büro im Ausland entfaltete, seien die entscheidenden Bedingungen zum Erfolg durch die Beratung beim inländischen Kunden gesetzt worden. Ob man dieser Entscheidung beistimmen kann, hängt vom genauen Sachverhalt ab, der in der Begründung nicht ausreichend dargelegt war. Waren die Beratungen an Ort und Stelle ausschlaggebend für den Abschluß der Verträge, so muß man der Entscheidung folgen.

In einigen der genannten Fälle tritt u. U. gem. § 4 Nr. 3 i. V. mit § 8 UStG 1967 eine USt-Befreiung ein, wenn die Leistungen für ausländische Auftraggeber erfolgen⁴⁾.

1) Vgl. BFH-U. v. 29.8.1963, HFR 1964 S. 103.

2) So auch OFD München, Vfg. v. 29.4.1965, UStR 1965 S. 237; FG Karlsruhe, U. v. 28.11.1958, EFG 1959 S. 108. Zum gleichen Ergebnis kommt van der Velde, K., Umsatzsteuerliche Behandlung der Verträge über Hingabe gewerblicher Erfahrungen (know-how), in: DB 1959, S. 927, bei der Beratung durch ausländische Ingenieure, wenn diese zum wesentlichen Teil im Inland tätig werden.

3) FG Düsseldorf, U. v. 26.3.1965, DStZ (B) 1965 S. 359.

4) Vgl. hierzu die Ausführungen auf S. 170 ff.

(c) Gestellung von Arbeitskräften

Der Gestellung von Arbeitskräften liegt zivilrechtlich meist ein sogen. Dienstverschaffungsvertrag zugrunde¹⁾. Es handelt sich hier um einen Vertragstyp eigener Art. Im Einzelfall kann aber auch direkt ein Dienst- oder Werkvertrag vorliegen.

Obwohl beim Vorliegen eines Dienstverschaffungsvertrages der verleihende Unternehmer nicht dafür einzustehen hat, daß der Arbeiter die Vertragspflichten ordnungsgemäß erfüllt²⁾, kann wirtschaftlich eine Gleichstellung mit einem Dienstvertrag bejaht werden³⁾. D. h. der verliehene Arbeiter wird, wie beim Einsatz eines unselbständigen Erfüllungsgehilfen für die Leistungspflicht des Unternehmers, anstelle des Unternehmers tätig. Anders ausgedrückt wird der Unternehmer über den verliehenen Arbeiter dort tätig, wo dieser seine Arbeit verrichtet.

Die Finanzverwaltung⁴⁾ kommt zum gleichen Ergebnis, indem sie zum Ausdruck bringt, daß sich der Leistungsort danach bestimmt, wo die Arbeitnehmer tatsächlich eingesetzt werden und daß es sich i.d.R. bei einer Personalgestellung nicht um ein negatives Verhalten, sondern um eine positive Leistung des Unternehmers handelt. Wird der Arbeitnehmer überwiegend im Ausland eingesetzt, so liegt eine nicht steuerbare Leistung vor. Der BFH hat bereits in seinem U. v. 25.1.1965⁵⁾, bei dem es aller-

1) Vgl. Palandt, a.a.O., Einf. 2 c) vor § 611.

2) Er haftet lediglich für die Eignung des Arbeiters für den in dem Vertrag vorgesehenen Dienst, vgl. Palandt, a.a.O., Einf. 4 a) ee) vor § 611.

3) Damit scheidet auch die mögliche Variante, daß es sich bei der Leistung um ein negatives Verhalten handeln könnte, aus.

4) Ergebnis der Besprechung der USt-Gruppenleiter der norddeutschen OFDen v. 18. bis 20.6.1969, UStR 1969 S. 331; OFD Düsseldorf, Vfg. v. 22.9.1969, UStR 1969 S. 354, in der die frühere Vfg. v. 14.1.1969, DB 1969 S. 983 abgeändert wurde; sowie OFD Hannover, Vfg. v. 2.7.1970, Inf. A 1970 S. 444.

5) HFR 1965 S. 346.

dings mehr um die Frage Vermittlungsleistung oder Gestellung von Bauarbeitern ging, entschieden, daß bei der Gestellung von Bauarbeitern eines ausländischen Bauunternehmers an eine inländische Baufirma eine umsatzsteuerpflichtige Leistung vorliegt.

Die früher von der Rechtsprechung¹⁾ vertretene Auffassung, daß es keine Rolle für die Beurteilung des Orts der Leistung spielt, wo die Arbeitskräfte eingesetzt werden, kann m. E. keine Anwendung mehr finden.

(d) Einheitliche Leistung

Bei einer im wirtschaftlichen Sinne einheitlichen Leistung können zwei Arten des Zusammenschlusses unterschieden werden. Erstens kann ein Zusammenschluß von Haupt- und unselbständiger Nebenleistung und zweitens ein Zusammenschluß von selbständigen sonstigen Leistungen vorliegen. Im ersten Fall ist die Leistung dort erbracht, wo die Tätigkeit entscheidend zur Hauptleistung beigetragen hat, die unselbständige Nebenleistung bleibt außer Betracht. Im zweiten Fall muß unter Berücksichtigung aller Leistungsteile entschieden werden, was insgesamt von den Parteien vereinbart und gewollt ist. Die Tätigkeit, die entscheidend der Herbeiführung des Hauptzweckes dient, ist ausschlaggebend für den Leistungsort.

Welche Tätigkeit nun entscheidend zur Erfüllung der Hauptleistung bzw. des Hauptzweckes beigetragen hat, kann unter Hinweis auf die bereits dargestellten Fälle entschieden werden.

Wird z. B. eine Maschine im Ausland durch einen inländischen Unternehmer repariert und werden hierbei die benötigten Schmiermittel mitgebracht, so kommt dieser unselbständigen Nebenleistung keine Bedeutung zu. Die Leistung wird durch die Reparatur der Maschine im Ausland erbracht.

1) FG München, U. v. 11.3.1960, EFG 1960 S. 397.

Stehen die Überlassung von schriftlich niedergelegten Erfahrungen und die Beratung über die Anwendung im Betrieb gleichwertig nebeneinander, so muß entschieden werden, was Hauptzweck der Leistung ist. Kommt der Beratung im Betrieb des Leistungsempfängers die maßgebliche Bedeutung zu, so ist die Leistung dort ausgeführt, wo die Beratung erfolgt.

Je nachdem, ob die Herbeiführung der Hauptleistung bzw. des Hauptzwecks nun im Inland oder Ausland erfolgt, liegt entweder eine steuerbare oder eine nicht steuerbare Leistung vor.

e) Leistungserbringung durch Einschaltung Dritter

aa) Allgemeines

Die Rechtsprechung und Literatur hat sich bis heute nur ungenügend mit der Frage befaßt, ob bei der Einschaltung selbständiger Erfüllungsgehilfen zur Leistungserbringung des Unternehmers die gleichen Grundsätze über den Ort der sonstigen Leistung gelten wie beim eigenen Tätigwerden des Unternehmers¹⁾. Wird die Leistung vom eingeschalteten Unternehmer im Inland erbracht, ergeben sich keine weiteren Probleme, da der Vorgang dann sowieso im Inland steuerbar ist. Bedeutung gewinnt diese Frage, wenn der inländische Unternehmer für die Erbringung der Leistung einen anderen Unternehmer als Erfüllungsgehilfen einsetzt, der im Ausland tätig wird, oder umgekehrt, wenn ein ausländischer Unternehmer einen anderen Unternehmer im Inland zur Leistungserbringung einsetzt.

1) Auf S. 54 ff. wurde bereits dargelegt, daß sich der Unternehmer die Tätigkeit eines selbständigen Erfüllungsgehilfen als eigene Leistung zurechnen lassen muß.

bb) Grundsätzliche Feststellungen

Der RFH hatte bereits in seinem U. v. 31.10.1927¹⁾ zu der Frage Stellung genommen, welcher Ort als Ort der sonstigen Leistung anzusehen ist, wenn der Unternehmer einen selbständigen Erfüllungsgehilfen im Ausland einschaltet. Der RFH kam zum Ergebnis, daß die Steuerpflicht des Unternehmers dadurch weder zu seinen Gunsten noch zu seinen Ungunsten beeinflußt wird.

Diese Auffassung gab der RFH²⁾ später wieder auf und ließ erkennen, daß als Auslandsleistung gelten müsse, was ein Unternehmer, der seinen Sitz im Inland hat, durch seine selbständigen Erfüllungsgehilfen im Ausland bewirkt³⁾. An Begründungen früherer Entscheidungen des RFH, die sich nicht auf Lieferungen, sondern ausschließlich auf sonstige Leistungen bezogen, die der jetzigen Entscheidung entgegenstehen, werde nicht mehr festgehalten.

M. E. wird man zu folgendem Ergebnis kommen müssen: Beauftragt ein Auftraggeber einen inländischen Unternehmer, eine sonstige Leistung (z. B. Durchführung einer Übersetzung, Beratungstätigkeit, Reparatur einer Maschine usw.) zu erbringen und läßt dieser die sonstige Leistung durch einen ausländischen Unternehmer im Ausland durchführen, so sind damit zwei umsatzsteuerliche Vorgänge bewirkt. Der ausländische Unternehmer erbringt gegenüber dem inländischen Unternehmer eine sonstige Leistung und dieser erbringt im gleichen Zeitpunkt und am gleichen Ort eine sonstige Leistung gegenüber dem Auftraggeber. Hat nun der inländische Unternehmer diese Leistung nicht im fremden Namen und für fremde Rechnung erbracht, so muß

1) RStBl. 1928 S. 105.

2) RFH-U. v. 7.4.1933, RStBl. 1933 S. 1356.

3) Unter Bezugnahme auf das RFH-U. v. 5.12.1932, RStBl. 1933 S. 298, in dem der RFH entschied, daß als Inlandsleistung auch die Tätigkeit eines Unternehmers gelte, der seinen Sitz im Ausland hat, aber durch einen von ihm beauftragten inländischen Agenten oder sonstigen selbständigen Unternehmer Leistungen im Inland bewirkt.

er sich für die umsatzsteuerliche Beurteilung gefallen lassen, daß er so gestellt wird, als hätte er die Leistung selbst erbracht. Der inländische Unternehmer ist also so zu beurteilen, als hätte er selbst die Leistung im Ausland erbracht¹⁾. Das gleiche gilt im umgekehrten Fall, wenn ein ausländischer Unternehmer einen inländischen Unternehmer zur Ausführung einer von ihm zu erbringenden Leistung beauftragt. Der ausländische Unternehmer wird dadurch über den inländischen Unternehmer im Inland tätig, die erbrachte Leistung ist damit umsatzsteuerbar.

An dieser Beurteilung kann sich m. E. nichts ändern, wenn der Auftraggeber weiß oder nicht weiß, daß die ihm gegenüber vom Unternehmer zu erbringende Leistung z. B. durch einen ausländischen Unternehmer im Ausland bzw. durch einen inländischen Unternehmer im Inland durchgeführt wird. Hier liegen in beiden Fällen zwei Leistungen, und zwar zwischen Auftraggeber und inländischem Unternehmer²⁾ sowie zwischen inländischem Unternehmer und ausländischem Unternehmer³⁾ vor. Allein durch die Kenntnis des Auftraggebers über die Handhabung wird aus der Leistung des inländischen bzw. ausländischen Unternehmers keine Vermittlungsleistung⁴⁾. Liegen hingegen tatsächlich Vermittlungsleistungen vor, kommt es nach

1) Kröger, F., Ort der sonstigen Leistung bei Einschaltung eines selbständigen Erfüllungsgehilfen, in: UStR 1960, S. 173, sieht hingegen zwei Leistungen, die wesenstverschieden sind und dazu führen, daß der inländische Unternehmer seine Leistungen nur im Inland erbringt.

2) Bzw. ausländischem Unternehmer.

3) Bzw. ausländischem Unternehmer und inländischem Unternehmer.

4) Gl.A. Kaufmann, H., Der Ort sonstiger Leistungen bei Einschaltung dritter Unternehmer, in: UStR 1972, S. 98. Der BFH (U. v. 27.5.1971, BStBl. 1971 II S. 755) sieht hingegen in dem Wissen des Auftraggebers über die Abwicklung, z.B. eines Verkauftrages, durch einen eingeschalteten Dritten eine Mittlungsleistung, die wie eine Vermittlungsleistung behandelt wird.

den aufgestellten Grundsätzen darauf an, wo der Unternehmer selbst tätig wird, d. h. wo er die Vermittlungsleistung erbracht hat.

Wird z. B. bei einer im umsatzsteuerlichen Sinne einheitlichen Leistung die Leistung teilweise im Inland durch den inländischen Unternehmer und teilweise durch den eingeschalteten ausländischen Unternehmer im Ausland erbracht, so kommt es, wie in den anderen Fällen, für die Entscheidung des Orts der sonstigen Leistung darauf an, wo der Unternehmer ausschließlich oder zum wesentlichen Teil tätig wird. Da auch in diesen Fällen der Unternehmer dort tätig wird, wo er die entscheidende Betätigung zum Erfolg vornimmt, erbringt er eine nicht steuerbare Leistung, wenn dies im Ausland geschieht. Hingegen erbringt er eine steuerbare Leistung, wenn dies im Inland geschieht.

Diese Ausführungen werden teilweise in Rechtsprechung und Literatur nicht geteilt, wobei es allerdings meist um die Frage geht, ob es sich überhaupt um eine Leistung, die durch selbständige Erfüllungsgehilfen erbracht wurde, oder um eine Vermittlungsleistung handelt.

Zur Darstellung dieser Problematik sind insbesondere die nachfolgend erläuterten Tätigkeiten von Interesse.

cc) Ausgewählte Fälle

(1) Reiseveranstalter

Ein häufiger Fall des Einsatzes ausländischer Unternehmer als Erfüllungsgehilfen für den inländischen Unternehmer ist bei Reiseleistungen gegeben. Das gilt analog für ausländische Unternehmer, die inländische Unternehmer einsetzen. Mietet z. B. ein inländisches Reisebüro von einem ausländischen Unternehmer ein Bungalowdorf oder eine ganze Hoteletage und bietet dann seinen Kun-

den diese Unterbringungsmöglichkeit an, so handelt es sich um eine nichtsteuerbare Leistung im Ausland. Das inländische Reisebüro überläßt unmittelbar, aufgrund des Vertrages mit den Kunden, diesen die im Ausland befindliche Unterbringungsmöglichkeit. Die wesentliche Grundlage zum Erfolg wird durch die Zurverfügungstellung der Bungalows im Ausland erbracht. Dabei kommt es nicht auf den Ort des Vertragsabschlusses an; unerheblich ist auch, daß das Reisebüro im Inland durch Werbung seine Leistung anbietet.

Die Rechtsprechung hat aufgrund des meist in den Verträgen und Prospekten aufgenommenen Bestandteils, daß die Reisebüros als Vermittler auftreten, bei Einsatz ausländischer Unternehmer überwiegend Vermittlungsleistungen angenommen¹⁾.

Bedient sich das Reisebüro aber tatsächlich anderer Unternehmer als Erfüllungsgehilfen²⁾, so erbringt es z. B. bei einer Pauschalreise eine Gesamtleistung, die alle Einzelleistungen (z. B. Beförderung, Unterkunft, Verpflegung usw.) erfaßt. Wird nun der wesentliche Teil der Gesamtleistung im Ausland (z. B. durch die Unterbringung und Verpflegung im Ausland) erbracht, so liegt ein nicht steuerbarer Umsatz vor³⁾.

Umgekehrt liegt eine steuerbare Leistung vor, wenn sich ein ausländisches Reisebüro bei einer Pauschalreise in die BRD anderer Unternehmer im Inland als Erfüllungsgehilfen bedient.

(2) Werbungsmittlung

Mit der Werbungsmittlung durch einen inländischen Unter-

1) Siehe die Ausführungen auf S. 59 ff.

2) Vgl. FG Nürnberg, U. v. 24.7.1956, EFG 1957 S. 32.

3) So auch FG München, U. v. 28.7.1964, EFG 1965 S. 140.

nehmer, der einen ausländischen Unternehmer zur Erbringung seiner Leistung gegenüber dem Kunden einschaltet, haben sich sowohl Literatur als auch Rechtsprechung etwas eingehender befaßt. In jüngster Zeit wurde die Diskussion, wo der Ort der Leistung bei der Tätigkeit von Werbungsmittlern ist, durch das U. des BFH v. 27.5.1971¹⁾ wieder angeregt. Der BFH entschied im nachfolgend dargestellten Fall, daß der Werbungsmittler im Inland steuerbare Leistungen erbracht habe. In der Entscheidung ging es um einen Werbungsmittler, der Werbeaufträge zur Ausführung im Ausland an ausländische Werber erteilte. Diese Beauftragung erfolgte im eigenen Namen und für eigene Rechnung des inländischen Werbemittlers. Der Auftraggeber gewährte dem inländischen Mittler ein Entgelt, das sich aus der Mittlungs- und Werbungsleistung zusammensetzte. Der BFH sah in diesem Vorgang eine reine Beauftragung eines Werbers zur Werbung für einen Dritten und zog die Mittlungsgebühr²⁾ zur USt heran.

Auch unter dem Aspekt, daß die Entscheidung noch zum UStG 1951 ergangen ist, verkennt m. E. der BFH, daß keine Vermittlungsleistung, sondern eine Eigenleistung des Werbemittlers, die durch den ausländischen Werber durchgeführt wird, vorliegt. Lt. Sachverhalt erteilt der Werbungsmittler im eigenen Namen dem Werber den Werbeauftrag. Der Auftraggeber wiederum erteilt dem inländischen Werbungsmittler den Werbeauftrag. Rechtsbeziehungen zwischen Auftraggeber und ausländischem Werber liegen nicht vor.

Der BFH bezieht sich in seiner Begründung auch auf § 53 Abs. 1 Satz 2 UStDB 1951³⁾. Diese Regelung wäre hier

1) BStBl. 1971 II S. 755.

2) Unterschied zwischen vom Auftraggeber gezahlten Entgelt und Kosten für die Werber.

3) Siehe hierzu die Ausführungen auf S. 58 ff.

wohl anwendbar, der BFH verkennt aber, daß die Vorschrift vom Stpfl. nicht angewendet werden muß¹⁾.

Seit Gültigkeit des UStG 1967 kann, bedingt durch den Wegfall der vorgenannten Vorschrift und wegen der strengen Anforderungen an das Vorliegen einer Vermittlungsleistung²⁾ die Auffassung des BFH nicht mehr zur Anwendung kommen³⁾. M. E. liegen zwei Leistungen, und zwar zwischen Auftraggeber und Werbungsmittler und zwischen Werbungsmittler und Werber vor⁴⁾. Die gegenüber dem Auftraggeber erbrachte Leistung wird über den Werbungsmittler durch den Werber überwiegend im Ausland erbracht. Somit liegt eine nicht umsatzsteuerbare Leistung vor. Wird der eingeschaltete Werber im Inland tätig, so liegt eine steuerbare Leistung vor.

Nach dem in Beratung befindlichen USt-Änderungsgesetz soll § 3 Abs. 10 UStG 1967 dergestalt geändert werden, daß die sonstigen Leistungen der Werbungsmittler als dort ausgeführt gelten, wo die Werbung von den Adressaten überwiegend wahrgenommen wird⁵⁾. Obwohl durch diesen

-
- 1) In § 53 Abs. 1 Satz 1 UStDB 1951 heißt es: "Die Werbungsmittler ... sind befugt, der Berechnung der Steuer lediglich die Vermittlungsgebühr zugrunde zu legen."
 - 2) Handeln im fremden Namen und für fremde Rechnung.
 - 3) Deshalb kommt auch das FG Hamburg, U. v. 9.6.1972, EFG 1972 S. 617, zum falschen Ergebnis, da es zum Ausdruck bringt, daß es keinen Anlaß sieht, von den Gründen des vorgenannten BFH-Urteils abzuweichen. In der Entscheidung war die Steuerpflicht einer Werbeagentur nach § 3 Abs. 10 Satz 1 UStG 1967 zu beurteilen.
 - 4) Gl.A. Kaufmann, H., Der Ort sonstiger Leistungen bei Einschaltung dritter Unternehmer, in: UStR 1972, S.100. Hingegen erkennt Schmidt di Simoni, K., Einstufung der Werbemittlungsleistung und ihres umsatzsteuerlichen Leistungsorts nach altem und neuen Recht, in: UStR 1972, S. 329 - 331, überhaupt nicht, daß nach neuem Recht überhaupt keine Vermittlungsleistung mehr vorliegen kann.
 - 5) Schlienkamp, A., Der Regierungsentwurf eines Zweiten Umsatzsteuer-Änderungsgesetzes (Teil I), in: UStR 1971, S. 211; Wachweger, D., Die vorgesehenen Änderungen des Umsatzsteuergesetzes, in: DStZ (A) 1972, S. 15; sowie die ausführliche Stellungnahme von Müller, F., Probleme der Umsatzsteuer, in: StbJb 1970/71, S. 273 und 274.

Wortlaut nicht klargestellt ist, wer als Adressat nun angesehen werden soll, z. B. der Auftraggeber oder der von der Werbung angesprochene Kunde¹⁾, muß m. E. als Ort der sonstigen Leistung der Ort angesehen werden, an dem der Kunde von der Werbung erreicht wird.

Da man entsprechend der vertretenen Auffassung bereits nach dem z. Zt. geltenden Recht zum gleichen Ergebnis kommen muß, ist diese Gesetzesänderung m. E. nicht notwendig.

(3) Einsatz von Untervertretern

Setzt ein inländischer Vermittler zur Durchführung von Vermittlungsleistungen ausländische Untervertreter ein, die im Ausland tätig werden, so erbringt der Inländer die Vermittlungstätigkeit im Ausland. Voraussetzung ist, daß der überwiegende Teil der Vermittlungstätigkeit (einschließlich der Tätigkeit des Unterververtreters) im Ausland stattfindet²⁾. Es liegt dann keine steuerbare Leistung vor. Wird hingegen die für den Erfolg maßgebliche Tätigkeit des inländischen Vermittlers und seines Unterververtreters im Inland ausgeübt, so liegt eine steuerbare Leistung vor³⁾.

-
- 1) Siehe hierzu die ausführliche Stellungnahme von Reichardt, B., An welchem Ort werden Werbung und Öffentlichkeitsarbeit nach § 3 Abs. 10 S. 2 des Regierungsentwurfes vom 21.7.1971 von den Adressaten überwiegend wahrgenommen? in: UStR 1971, S. 369 - 371.
 - 2) So auch Plückebaum - Malitzky, a.a.O., 10. Aufl., Anm. 1203 zu §§ 1 - 3, und Felix, G., Sind Direktgeschäfte im Ausland durch einen inländischen Verkaufsvertreter zu dulden? in: UStR 1964, S. 89.
 - 3) Gl.A. ohne Verfasser, Deutscher Agent mit selbständigen ausländischen Erfüllungsgehilfen, in: UStR 1956, S. 64.

2. Beförderungsleistungen und Vermietung von Beförderungsmitteln

a) Begriffliche Grundlegung

aa) Beförderungsleistungen

Unter Beförderungsleistungen i. S. des § 3 Abs. 10 Satz 2 UStG 1967 ist jede Leistung zu verstehen, die zum Inhalt hat, Personen oder Güter fortzubewegen. Hierbei ergibt sich aber die Frage, ob eine Beförderungsleistung auch dann vorliegt, wenn der Unternehmer zur Erbringung der Beförderungsleistung Beförderungsmittel nur mietet bzw. chartert.

Der BFH¹⁾ kam bei einem Reisebüro, das Flugzeuge im eigenen Namen und für eigene Rechnung charterte, zu dem Ergebnis, daß eine Eigenleistung des Reisebüros vorliegt, die als Beförderungsleistung zu werten ist, auch wenn der Stpfl. sich an einzelnen Stellen seiner Prospekte als Vermittler bezeichnet. Der Meinung des FA, daß eine Beförderung als Eigenleistung nur vorliegt, wenn er selbst das Beförderungsmittel betreibt, stimmte der BFH nicht bei. Auch bei Beförderungsleistungen erbringt der Veranstalter eigene Leistungen, wenn er durch entsprechende Vereinbarungen und damit übereinstimmender tatsächlicher Gestaltung sich Dritter als Erfüllungsgehilfen bedient²⁾. Das FG München kam bereits in seinem U. v. 28.7.1964³⁾ zum Ergebnis, daß ein Reiseunternehmer Beförderungsleistungen erbringt, wenn es im eigenen Namen und für eigene Rechnung z. B. Chartermaschinen einer Luftfahrtgesellschaft oder 100 Plätze eines im Linienverkehr eingesetzten Passagierschiffes mietet.

1) BFH-U. v. 19.1.1967, BStBl. 1967 III S. 211.

2) So auch bereits im BdF-Erl. v. 22.3.1960, DStZ (B) 1960 S. 148, erkennbar.

3) EFG 1965 S. 140, unter Hinweis auf das BFH-U. v. 29.11.1961, BStBl. 1962 III S. 118, mit weiteren Hinweisen.

M. E. wird man der Rechtsprechung beistimmen müssen¹⁾, da es dem allgemeinen Grundsatz des USt-Rechts entspricht, daß sich der Unternehmer die Gesamtleistung selbst zurechnen lassen muß, wenn er selbst als Leister der nach außen auftritt.

bb) Vermietung von Beförderungsmitteln

Unter Vermietung von Beförderungsmitteln nach § 3 Abs. 10 Satz 3 UStG 1967 wird man die Vermietung von beweglichen Gegenständen zu verstehen haben, die in der Lage sind, eine Beförderung i. S. des § 3 Abs. 10 Satz 2 UStG 1967 durchzuführen. Dabei ist auch die Gestellung bemannter Beförderungsmittel aufgrund eines Gestellungsvertrages als Vermietung von Beförderungsmitteln anzusehen²⁾.

b) Überblick

Nach dem UStG 1951 waren Beförderungsleistungen gem. § 4 Nr. 9, soweit sie unter das BefStG fielen, von der USt befreit. Hiervon wurden aber nicht alle Beförderungsleistungen erfaßt. Welche Beförderungsleistungen unter die Befreiung fielen, ergab sich aus dem BefStG 1955³⁾.

Das BefStG 1955 und seine Nebenbestimmungen wurden mit Wirkung ab 1.1.1968 durch § 31 Abs. 1 Nr. 4 und 5 UStG 1967 aufgehoben. Dadurch werden ab 1.1.1968 alle Beförderungsleistungen durch das UStG 1967 erfaßt. Allerdings

1) Gl.A. Puttlitz, E., Die Mehrwertsteuer bei Omnibus-Pauschalreisen in das Ausland, in: UStR 1970, S. 222; Kremerskothen, H.-D., Nochmals: Mehrwertsteuer bei Omnibus-Pauschalreisen in das Ausland, in: UStR 1970, S. 338; sowie nochmals Puttlitz, E., Die Mehrwertsteuer bei Omnibus-Pauschalreisen und der sog. "Reisebüroerlaß" vom 29.12.1969, in: UStR 1970, S. 379.

2) BFH-U. v. 19.7.1961, BStBl. 1961 III S. 450.

3) BGBl. 1955 I S. 366, teilweise geändert durch die DV v. 8.10.1955 (BGBl. 1955 I S. 659) mit weiteren Änderungen und durch das BefStÄndG v. 30.6.1958 (BGBl. 1958 I S. 421) mit ebenfalls weiteren Änderungen.

sind gewisse Leistungen durch § 4 bzw. § 8 UStG 1967 von der USt befreit¹⁾.

Welcher Ort als Ort der Beförderungsleistung und der Vermietung von Beförderungsmitteln zu gelten hat, ist in § 3 Abs. 10 Sätze 2 und 3 UStG 1967 geregelt. Der neu-eingefügte § 3 Abs. 11 Satz 2 UStG 1967 regelt die Zuordnung kurzer inländischer und ausländischer Beförderungsstrecken²⁾. Diese Regelungen greifen grundsätzlich nur ein, wenn es sich um selbständige Leistungen handelt. Sind z. B. Beförderungsleistungen nur als unselbständige Nebenleistung³⁾ zu einer Hauptleistung anzusehen, so teilen sie das Schicksal der Hauptleistung.

c) Gesetzliche Regelung

§ 3 Abs. 10 Satz 2 UStG 1967 ordnet die Steuerpflicht von Beförderungsleistungen, die sich sowohl auf das Inland als auch auf das Ausland erstrecken, nur für den Teil, der auf das Inland entfällt, an⁴⁾. § 3 Abs. 10 Satz 3 UStG 1967 erweitert diese Vorschrift, indem dies auch für die Vermietung von Beförderungsmitteln gilt. Durch diese gesetzlichen Regelungen wird für die genannten Fälle die Einheitlichkeit der Leistung durchbrochen und eine Zuordnung nach In- und Ausland vorgenommen.

aa) Frühere Rechtslage

Die gleiche Regelung⁵⁾ wie in § 3 Abs. 10 Sätze 2 und 3 UStG 1967 ergab sich bereits durch § 7 Abs. 2 UStDB 1934 und § 7 Abs. 3 UStDB 1938 - 1951⁶⁾. Die jeweilige Vor-

1) Siehe Ausführungen auf S. 180 f.

2) Ergänzt durch die 6. UStDV v. 25.4.1968, BGBl. 1968 I S. 327.

3) Siehe S. 83 ff. sowie FG München, U. v. 12.11.1963, EFG 1964 S. 252.

4) Siehe hierzu die Darstellung von Heyen, R., Besteuerung von Beförderungsleistungen nach dem UStG 1967 (Mehrwertsteuer), in: DStR 1970, S. 24 - 27.

5) Mit gewissen sprachlichen Änderungen.

6) Verweis auf S. 8 f.

schrift wurde einhellig so ausgelegt, daß solche Leistungen, wenn sie ganz im Inland erbracht wurden, mit dem gesamten Entgelt steuerbar waren. Umsatzsteuerbar und steuerpflichtig war auch der Betrieb einer Fähre im Bodensee, wenn in allen Punkten der Wegstrecke das deutsche Ufer näher als das ausländische lag¹⁾.

Wurde hingegen die Leistung ganz im Ausland erbracht, war das gesamte Entgelt nicht steuerbar²⁾.

Bereits vor Inkrafttreten des § 7 Abs. 2 UStDB 1934 hatte der RFH³⁾ entschieden, daß bei Beförderungen, die sich sowohl auf das Inland als auch auf das Ausland erstreckten, nur der auf das Inland entfallende Teil des Entgelts umsatzsteuerbar sei. Dies galt u. a. auch für Reisebüros, die mit eigenen oder gemieteten Beförderungsmitteln Beförderungsleistungen erbrachten⁴⁾.

Bei der Vermietung von Beförderungsmitteln kam es für die Steuerpflicht nur darauf an, wo das Beförderungsmittel durch den Mieter verwendet wurde. So hatte z. B. der RFH⁵⁾, wiederum vor Inkrafttreten des § 7 Abs. 2 UStDB 1934, im Falle der mietweisen Überlassung von Kesselwagen durch einen inländischen Unternehmer, die Steuerpflicht verneint, da der Mieter die Wagen ausschließlich im Ausland benutzt hatte.

In einem späteren U. hatte der RFH⁶⁾ bei einer Vermietung eines Schiffes durch einen Ausländer an einen Inländer die USt-Pflicht insoweit bejaht, als das Schiff im Inland benutzt wurde; die vereinbarte Mietsumme war

1) RFH-U. v. 1.6.1934, RStBl. 1934 S. 1445.

2) U.a. Plückebaum - Malitzky, a.a.O., 9. Aufl., Anm. 1394 S. 527.

3) RFH-U. v. 4.5.1923, RStBl. 1923 S. 217.

4) Siehe u.a. BFH-U. v. 2.7.1959, BStBl. 1959 III S. 358; sowie BFH-U. v. 29.11.1961, BStBl. 1962 III S. 118. Diese Feststellung war nach dem damaligen Recht unerheblich, da solche Umsätze i.d.R. nach § 4 Abs. 9 UStG 1951 steuerbefreit waren.

5) RFH-U. v. 11.1.1927, RStBl. 1927 S. 80.

6) RFH-U. v. 20.4.1934, RStBl. 1934 S. 1393.

hierbei im Verhältnis des auf die Inlandsstrecken entfallenden Anteils an der Gesamtbeförderungsstrecke aufzuteilen¹⁾.

Die Untervermietung von Beförderungsmitteln im Inland durch den ausländischen Hauptmieter bewirkte die Steuerpflicht des ausländischen Vermieters. Entscheidend war nicht die zivilrechtliche Regelung des Mietverhältnisses zwischen Vermieter und Hauptmieter, sondern es kam auf den tatsächlichen Leistungsaustausch an²⁾. Das bedeutet, daß es grundsätzlich nur darauf ankam, wo das Beförderungsmittel verwendet wurde.

Plückebaum - Malitzky³⁾ empfahlen für den Nachweis, welcher Teil der Leistung auf das Inland entfällt, dies durch eine Bescheinigung des Mieters über die Zahl der im Ausland und der im Inland gefahrenen Kilometer zu erbringen. Die Errechnung des auf das Inland entfallenden steuerpflichtigen Teils des Mietentgelts erfolgte nach der Formel

$$\frac{\text{Gesamtentgelt} \times \text{Inlandskilometerzahl}}{\text{Gesamtkilometerzahl}} = \text{steuerpflichtiges Entgelt.}$$

Auch die Finanzverwaltung hatte durch Verfügungen⁴⁾ zu erkennen gegeben, unter welchen Voraussetzungen sie die Angaben von Kraftfahrzeug-Vermietern anerkennen wollte.

-
- 1) Zur weiteren Begründung wird auf das RFH-U. v. 7.4.1933, RStBl. 1933 S. 1356, verwiesen, bei dem es um die Steuerpflicht eines frachtführenden Spediteurs für Beförderungen auf nicht inländischen Strecken ging.
 - 2) Z.B. BFH-U. v. 6.7.1967, BStBl. 1967 III S. 716.
 - 3) Plückebaum - Malitzky, a.a.O., 9. Aufl., Anm. 1399 S. 528.
 - 4) U.a. OFD Berlin, Vfg. v. 14.2.1967, DStZ (B) 1967 S. 139, mit Beispielen für die Aufteilung des Mietentgelts; sowie Bp-Kartei der OFDen Düsseldorf, Köln und Münster, DB 1964 S. 606 und OFD Hamburg, Vfg. v. 9.5.1958, DStR 1958 S. 261.

bb) Heutige Rechtslage

Wie bereits erwähnt, wurde der Wortlaut des § 7 Abs. 2 UStDB 1934 bzw. des § 7 Abs. 3 UStDB 1938/1951 fast unverändert in § 3 Abs. 10 Sätze 2 und 3 UStG 1967 übernommen¹⁾. Deshalb hat sich grundsätzlich nichts an der einheitlich in Rechtsprechung und Literatur zum Ausdruck kommenden Auslegung zu § 7 Abs. 2 UStDB 1934 und § 7 Abs. 3 UStDB 1938/1951 durch die Übernahme ins UStG 1967 geändert.

Der BdF hat lediglich in seinem Erl. v. 4.11.1968²⁾ im Falle der Beförderung im grenzüberschreitenden Beförderungsverkehr, soweit nur ein Gesamtpreis vereinbart oder vereinnahmt wird, geregelt, daß der auf die inländische Beförderungsstrecke entfallende Entgeltsanteil anhand dieses Gesamtpreises zu ermitteln ist. Ferner, daß bei der Errechnung vom Nettobeförderungspreis³⁾ auszugehen ist. Im allgemeinen ist der Nettobeförderungspreis im Verhältnis der Länge der inländischen Beförderungsstrecke zur Länge der ausländischen Beförderungsstrecke aufzuteilen. Für die inländische Beförderungsstrecke kann das Entgelt nach folgender Formel ermittelt werden:

$$\begin{array}{l} \text{Entgelt für die inländische Beförderungsstrecke} \\ \text{Nettobeförderungspreis für die Gesamtstrecke} \times \text{Anzahl der Kilometer der inländischen Beförderungsstrecke} \\ \hline = \text{Anzahl der Kilometer der Gesamtstrecke} \end{array}$$

- 1) Durch das in Vorbereitung befindliche USt-Änderungsgesetz soll § 3 Abs. 10 Sätze 2 und 3 UStG 1967 zukünftig auch sogen. Schlepp- und Schubleistungen sowie die Vermietung von Schleppern und Schubschiffen im Schiffsverkehr mit erfassen (vgl. Wachweger, D., Die vorgesehenen Änderungen des Umsatzsteuergesetzes, in: DStZ (A) 1972, S. 15).
- 2) StEK UStG 1967 § 3 Nr. 10.
- 3) Der Nettobeförderungspreis ist der Gesamtpreis abzüglich der für die Beförderung im Inland zu entrichtenden USt und der für die Beförderung im Ausland zu zahlenden USt, BefSt oder ähnlichen Steuer.

Dabei ist bei der Ermittlung des auf die Inlandsstrecke entfallenden Entgeltsanteils jede einzelne grenzüberschreitende Beförderungsleistung heranzuziehen.

Allerdings kann bei der Ermittlung des auf die Inlandsstrecke entfallenden Entgeltsanteils anstelle vom Nettobeförderungspreis auch vom Bruttobeförderungspreis ausgegangen werden. Voraussetzung ist allerdings, daß der Beförderer bei allen innerhalb eines Veranlagungszeitraumes durchgeführten grenzüberschreitenden Personenbeförderungen nach dieser Aufteilungsmethode verfährt.

Hierbei ist folgende Berechnungsformel anzuwenden:

$$\begin{array}{l} \text{Bruttoentgelt (Entgelt zuzüglich USt)} \\ \text{für die inländische Beförderungsstrecke} \end{array} = \frac{\begin{array}{l} \text{Bruttobeförderungspreis für die} \\ \text{Gesamtstrecke} \times \text{Anzahl der Kilo-} \\ \text{meter der inländischen Beförde-} \\ \text{rungsstrecke} \end{array}}{\text{Anzahl der Kilometer der Gesamtstrecke}}$$

In einem weiteren Erl. des BdF¹⁾ wird die Aufteilung der Beförderungsleistungen im Schiffsverkehr zwischen Neuburgweiher und Kehl geregelt. Auf dieser Strecke wird die Hoheitsgrenze mehrmals überfahren. Aus Vereinfachungsgründen sieht die Regelung vor, daß der Verkehr je zur Hälfte (27 Kilometer) der Gesamtstrecke (54 Kilometer) als auf deutschem und französischem Hoheitsgebiet abgewickelt gilt. Dabei sind die Beförderungsleistungen jeweils in einen steuerbaren und einen nicht steuerbaren Teil aufzuteilen²⁾.

Aus Vereinfachungsgründen hat die Finanzverwaltung³⁾ zugelassen, daß Schutenvermieter, deren Schuten durch die Mieter teils im Freihafen, teils im übrigen Hafengebiet

1) StEK UStG 1967 § 3 Nr. 19.

2) Wobei für die Ermittlung des auf die Inlandsstrecke entfallenden Entgeltsanteils auf Abschn. B Nr. 1 Abs. 2 des BdF-Erlasses v. 4.11.1968, StEK UStG 1967 § 3 Nr. 10, verwiesen wird.

3) Vfg. der OFD Hamburg v. 4.12.1969, UStR 1971 S. 190.

eingesetzt werden¹⁾, bei Einverständnis ihrer Vertragspartner berechtigt sind, die USt auf die volle Schutensmiete zu berechnen. Hinsichtlich der Erfassung und Besteuerung ausländischer Beförderer gelten Sonderregelungen²⁾.

d) Sonderregelung für kurze inländische und kurze ausländische Beförderungsstrecken

Aufgrund der Regelung in § 3 Abs. 11 Satz 2 UStG 1967³⁾ kann die Bundesregierung mit Zustimmung des Bundesrates zur Vereinfachung des Besteuerungsverfahrens durch Rechtsverordnung bestimmen, daß im grenzüberschreitenden Beförderungsverkehr kurze inländische Beförderungsstrecken als ausländische Beförderungsstrecken und kurze ausländische Beförderungsstrecken als inländische Beförderungsstrecken angesehen werden.

Von dieser Ermächtigung hat die Bundesregierung durch die 6. UStDV v. 25.4.1968⁴⁾ Gebrauch gemacht. Die sich aus den §§ 1 - 6 der 6. UStDV ergebenden Einzelfragen sind im BdF-Erl. v. 4.11.1968⁵⁾ näher geregelt:

Eine Verbindungsstrecke zwischen zwei Orten im Ausland, die über inländisches Gebiet führt, ist im grenzüberschreitenden Beförderungsverkehr als ausländische Beförderungsstrecke anzusehen. Voraussetzung hierzu ist, daß diese Verbindungsstrecke den nächsten oder verkehrstechnisch günstigsten Weg darstellt und die Länge des inländischen Streckenteils dreißig Kilometer nicht überschrei-

1) Damit wären sie mit der Miete teilweise steuerbar und teilweise nicht steuerbar.

2) Siehe § 16 Abs. 5 und § 25 Abs. 1 UStG 1967.

3) Geändert durch das FAnpG v. 30.8.1971, BGBl. 1971 II S. 1426.

4) BGBl. 1968 I S. 327, sie trat am 1.5.1968 in Kraft.

5) StEK UStG 1967 § 3 Nr. 10.

tet¹⁾). Diese Regelung gilt nicht für Personenbeförderungen im Linienverkehr mit Kraftfahrzeugen (zu § 1 der 6. UStDV).

Eine Verbindungsstrecke zwischen zwei Orten im Inland, die über ausländisches Gebiet führt, ist im grenzüberschreitenden Beförderungsverkehr als inländische Beförderungsstrecke anzusehen, sofern der ausländische Streckenanteil nicht mehr als zehn Kilometer beträgt²⁾). Diese Regelung gilt nicht für Personenbeförderungen im Linienverkehr mit Kraftfahrzeugen (zu § 2 der 6. UStDV).

Beim grenzüberschreitenden Personenverkehr mit Schienenbahnen enden die Beförderungsstrecken der nationalen Eisenbahnverwaltungen i.d.R. an der Grenze des Hoheitsgebietes. Teilweise werden jedoch von den Eisenbahnverwaltungen kurze Beförderungsstrecken im Ausland bis zu einem vertraglich festgelegten ausländischen Gemeinschafts- oder Betriebswechselbahnhof betrieben. Die Anschlußstrecken im Ausland sind in solchen Fällen, wenn sie von inländischen Eisenbahnverwaltungen betrieben werden, als inländische Beförderungsstrecke anzusehen. Umgekehrt sind Anschlußstrecken im Inland, wenn sie von ausländischen Eisenbahnverwaltungen betrieben werden, als ausländische Beförderungsstrecke anzusehen. Schienenbahnstrecken in Zollfreigeieten sind als inländische Beförderungsstrecken anzusehen (zu § 3 der 6. UStDV).

Bei den Personenbeförderungen im grenzüberschreitenden Gelegenheitsverkehr mit Kraftfahrzeugen aller Art werden Streckenanteile, die in einer Fahrtrichtung nicht länger als zehn Kilometer sind, als ausländische Beförderungs-

1) Bei Strecken, bei denen nach den im Erlaß aufgeführten Abkommen und Verträgen Erleichterungen für den Durchgangsverkehr vereinbart wurden, ist eine Prüfung, ob die Strecke den nächsten oder verkehrstechnisch günstigsten Weg darstellen, nicht erforderlich.

2) Wie bei § 1 der 6. UStDV gilt das insbesondere für Strecken der im Erlaß aufgeführten Abkommen und Verträge.

strecke angesehen. Ausgenommen sind Personenbeförderungen von und zu Zollfreigeieten sowie mit Kraftfahrzeugen im Linienverkehr (zu § 4 der 6. UStDV).

Bei grenzüberschreitenden Personenbeförderungen mit Kraftfahrzeugen von und zu Zollfreigeieten sowie zwischen Zollfreigeieten sind als inländische Beförderungsstrecken die Streckenanteile in den Zollfreigeieten anzusehen (zu § 5 der 6. UStDV).

Im grenzüberschreitenden Passagier- und Fährverkehr mit Wasserfahrzeugen für die Seeschifffahrt von inländischen Seehäfen nach ausländischen Häfen wird aus Vereinfachungsgründen die inländische Beförderungsstrecke als ausländische Beförderungsstrecke angesehen. Insbesondere werden folgende Fälle erfaßt:

1. Beförderungen zwischen inländischen und ausländischen Häfen (wobei Helgoland umsatzsteuerliches Ausland ist).
2. Beförderungen im Rahmen von Kreuzfahrten, die in einem inländischen Hafen, der nicht derselbe Hafen sein muß, beginnen und enden.
3. Beförderungen zwischen ausländischen Häfen, die auch über inländisches Gebiet führen (z. B. beim Nord-Ostsee-Kanal).

Im grenzüberschreitenden Passagier- und Fährverkehr zwischen inländischen Häfen sind inländische Beförderungsstrecken, wenn diese die Länge von zehn Kilometern nicht überschreiten, als ausländische Beförderungsstrecke anzusehen. Ausländische Beförderungsstrecken sind als inländische Beförderungsstrecken anzusehen, wenn der ausländische Streckenanteil nicht länger als zehn Kilometer und der inländische Streckenanteil länger als zehn Kilometer ist. Eine Aufteilung hat nach § 3 Abs. 10 Satz 2 UStG 1967 zu erfolgen, wenn sowohl der inländische als auch der ausländische Streckenanteil länger als zehn Kilometer ist.

Innerhalb eines inländischen Hafens sind im grenzüberschreitenden Passagier- und Fährverkehr ausländische Beförderungsstrecken ohne Rücksicht auf ihre Länge als inländische Beförderungsstrecken anzusehen. Darunter fallen auch Freihäfen (zu § 6 der 6. UStDV).

3. Besorgung von Beförderungen

In § 3 Abs. 11 Satz 1 UStG 1967 hat der Gesetzgeber geregelt, daß die Besorgung von Beförderungen¹⁾ als im Ausland ausgeführt gelten, wenn die besorgten Leistungen im Ausland bewirkt werden²⁾. Hier wurde ein Begriff ins USt-Recht übernommen, der im Gesetz selbst nicht definiert wird. Wegen der dadurch entstandenen Auslegungsschwierigkeiten kam die Finanzverwaltung³⁾ zur Ansicht, daß, wenn ein Reisebüro sich zur Beförderung anderer Unternehmer bedient, keine Beförderungsleistung vorliegt, sondern lediglich eine Beförderung besorgt wird. Allerdings geht die OFD Hamburg⁴⁾ bereits kurze Zeit später von dieser Auslegung ab und berichtigt das Ergebnis insoweit, daß in dem genannten Fall eine Beförderungsleistung gegeben ist.

Erst die OFD Münster⁵⁾ stellt klar, daß unter dem Begriff der Besorgung nur ein Tätigwerden im eigenen Na-

-
- 1) In dem in Beratung befindlichen USt-Änderungsgesetz ist vorgesehen, § 3 Abs. 11 Satz 1 UStG 1967 dadurch zu ergänzen, daß auch die in § 8 Abs. 1 Nr. 4 UStG 1967 bezeichneten Leistungen sowie die Besorgung der Schlepp- und Schubleistungen im Schiffsverkehr (einschließlich der handelsüblichen Nebenleistungen) durch die Vorschrift erfaßt werden (vgl. Schlienkamp, A., Der Regierungsentwurf eines Zweiten Umsatzsteuer-Änderungsgesetzes (Teil I), in: UStR 1971, S. 211).
 - 2) Diese sind ohne diese Regelung im Inland steuerbar, so bereits RFH-U. v. 14.3.1928, RStBl. 1928 S. 142.
 - 3) Ergebnis der Besprechung mit den USt-Gruppenleitern der OFDen am 9. und 10.1.1968, BB 1968 S. 618.
 - 4) OFD Hamburg, VfG. v. 2.9.1968, Juretzek, Kommentar Teil 5 § 3 Abs. 10 S. 3.
 - 5) OFD Münster, VfG. v. 10.9.1970, UStR 1971 S. 77.

men für fremde Rechnung zu verstehen ist. Damit lehnt sich das USt-Recht an den zivilrechtlichen Begriff der Geschäftsbesorgung des § 675 BGB bzw. an den handelsrechtlichen Begriff des § 407 HGB für Spediteure an. Trotzdem wird es im Einzelfall schwierig sein, die Abgrenzung zur Eigenleistung¹⁾ vorzunehmen.

Liegt eine Besorgung der Beförderung vor, so ist weitere Voraussetzung für das Eingreifen von § 3 Abs. 11 Satz 1 UStG 1967, daß die Beförderung durch den Beförderungsunternehmer ausschließlich im Ausland erfolgt²⁾. Deshalb ist die Besorgung für grenzüberschreitende Beförderungen nicht begünstigt³⁾.

4. Sonstige Leistungen in Freihäfen

a) Allgemeines

Sonstige Leistungen, die in Freihäfen ausgeführt werden, sind grundsätzlich nicht steuerbar, da die Freihäfen zu den Zollfreigebietten gehören, die umsatzsteuerlich gem. § 1 Abs. 2 UStG 1967 nicht Inland sind. § 3 Abs. 13 UStG 1967 durchbricht diesen Grundsatz, indem sonstige Leistungen, die im Rahmen eines zollamtlich bewilligten Freihafen-Veredelungsverkehrs (§ 53 ZG) oder einer zollamtlich besonders zugelassenen Freihafenlagerung (§ 61 Abs. 2 ZG) bewirkt werden, als Leistungen im Inland gelten. Ferner gelten bei der Beförderung von Gegenständen ins Inland, die mit den oben bezeichneten Leistungen zusammenhängen, die Beförderungsstrecken im Freihafen als inländische Beförderungsstrecke⁴⁾. Für solche Leistungen

1) Z.B. bei Einschaltung selbständiger Erfüllungsgehilfen.

2) Dies ergibt sich auch aus dem BdF-Erl. v. 14.2.1968, BStBl. 1968 I S. 401.

3) So auch Sölch - Ringleb - List - Müller, a.a.O., Anm. 216 zu § 3.

4) Gem. Erl. der OFD Hamburg v. 20.12.1967, Inf. A 1968 S. 60, tritt USt-Pflicht auch für die Besorgung von Beförderungen ein, wenn die Beförderung teilweise im Freihafen Hamburg durchgeführt wird.

finden die Befreiungsvorschriften des § 4 Nr. 5 und § 8 Abs. 1 Nr. 3 UStG 1967 keine Anwendung.

Ziel der genannten Vorschrift ist es, ungerechtfertigte Wettbewerbsvorteile, die dadurch entstehen können, daß Freihafenunternehmer abweichend von ihrer Zweckbestimmung für den Inlandsmarkt tätig werden, zu verhindern¹⁾.

b) Freihafen-Veredelungsverkehr

Ein Freihafen-Veredelungsverkehr i. S. des § 53 ZG liegt vor, wenn Waren, ohne daß dabei der Zoll erlassen oder erstattet worden wäre, aus dem freien Verkehr des Zollgebietes in einen Freihafen ausgeführt und veredelt wieder eingeführt werden. Eine Bewilligung der Zollverwaltung muß vorliegen²⁾.

Voraussetzung für die Bewilligung ist, daß der Freihafen nicht durch diese Vorgänge zweckentfremdet wird. Im Freihafen können anstatt der ausgeführten Waren auch Waren veredelt werden, die unveredelt den ausgeführten Waren nach Menge und Beschaffenheit entsprechen. Dabei ist es nicht erforderlich, daß die zur Herstellung des Ersatzgutes dienenden Waren aus dem Zollgebiet stammen.

c) Freihafenlagerung

Eine Freihafenlagerung i. S. des § 61 Abs. 2 ZG liegt vor, wenn Waren aus dem freien Verkehr des Zollgebietes, die wieder in das Zollgebiet eingeführt werden sollen, gelagert werden. Dies bedarf einer besonderen Zulassung³⁾. Die Zulassung darf nur erfolgen, wenn im Freihafen vor-

1) Siehe u.a. Plückebaum - Malitzky, a.a.O., 10. Aufl., Anm. 1399 zu §§ 1 - 3.

2) Zuständig ist die von der OFD dafür bestimmte Zollstelle (§ 114 Allgemeine Zollordnung).

3) Nach § 138 Abs. 2 Allgemeine Zollordnung ist das von der OFD bestimmte Hauptzollamt für die Zulassung zuständig.

handene Anlagen sonst nicht wirtschaftlich ausgenutzt werden können und der Freihafen dadurch nicht zweckentfremdet wird. Sind ernste volkswirtschaftliche Schäden zu befürchten, kann von diesen Voraussetzungen abgesehen werden.

III. Ort der sonstigen Leistung beim Dulden und Unterlassen

1. Problemstellung

Nach § 3 Abs. 10 Satz 1 UStG 1967¹⁾ wird eine sonstige Leistung, die in einem Dulden oder Unterlassen besteht, im Inland ausgeführt, wenn der Unternehmer eine Handlung im Inland oder einen Zustand im Inland duldet oder eine Handlung im Inland unterläßt. Die Frage nach dem Ort der sonstigen Leistung kann aufgrund des Wortlautes des § 3 Abs. 10 Satz 1 UStG 1967 eindeutig beantwortet werden und wird auch von der Literatur weitgehend einheitlich beantwortet, wenn die Duldung oder Unterlassung ganz im Inland oder Ausland erfolgt. Hingegen entstanden bei der Frage, ob eine Aufteilung²⁾ vorzunehmen ist, wenn sich das Dulden oder Unterlassen sowohl auf das Inland als auch auf das Ausland erstreckt, in Rechtsprechung, Finanzverwaltung und Literatur unterschiedliche Auslegungen. Dabei ging und geht es überwiegend um die Frage, ob es wie beim positiven Tun auch bei den Duldungs- und Unterlassungsleistungen darauf ankommt, wo der Unternehmer ausschließlich oder zum wesentlichen Teil duldet oder unterläßt oder ob eine Aufteilung nach Inland und

1) Sachlich identisch mit der früheren Regelung des § 7 Abs. 1 UStDB 1934 sowie des § 7 Abs. 2 UStDB 1938/1951.

2) Abgesehen von der Frage nach einer Aufteilbarkeit aufgrund der wirtschaftlichen Betrachtungsweise.

Ausland unter Durchbrechung der Einheitlichkeit der Leistung möglich ist¹⁾.

2. Die Duldungs- oder Unterlassungsleistung wird ganz im Inland oder Ausland erbracht

Nach dem Wortlaut des § 3 Abs. 10 Satz 1 UStG 1967 muß man bei der Feststellung über den Ort der sonstigen Leistung bei den Duldungs- und Unterlassungsleistungen zu folgenden Ergebnissen kommen:

Wie bereits ausgeführt²⁾, besteht eine Duldungsleistung darin, einem Dritten zu gestatten, etwas zu tun, was ihm ohne diese Gestattung nicht erlaubt wäre. Das bedeutet, daß eine Duldungsleistung dort erbracht ist, wo der Unternehmer die Vornahme einer Handlung oder die Errichtung eines Zustandes durch einen Dritten duldet. Das ist also dort, wo der Unternehmer eine Handlung oder die Errichtung eines Zustandes hätte selbst vornehmen können. Anders ausgedrückt also dort, wo die dem Dritten erlaubte Handlung vorgenommen bzw. ein Zustand errichtet wird bzw. werden kann, und das ist wiederum dort, wo sich diese Vorgänge wirtschaftlich auswirken oder auswirken können.

So wirkt sich z. B. die Duldung der Herstellung von Gegenständen aufgrund einer Lizenz im Inland aus, wenn der Lizenznehmer die Gegenstände im Inland herstellt³⁾. Es

1) Hirschmann, W., Die wirtschaftliche Betrachtungsweise bei der Besteuerung des Umsatzes, Diss. 1958, S. 89 - 90, bringt ganz allgemein zum Ausdruck, daß der Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung bei § 7 Abs. 2 UStDB (jetzt § 3 Abs. 10 Satz 1 UStG 1967) gewahrt bleibt und somit entweder eine Leistung insgesamt steuerbar oder insgesamt nicht steuerbar ist.

2) Siehe S. 46 f.

3) Zu einem ähnlichen Ergebnis kommt Roer, H., a.a.O., S. 116, fälschlicherweise bei der Ausnutzung von know how, da er solche Leistungen denen aus Lizenzverträgen gleichsetzt.

liegt eine steuerbare Leistung vor. Werden hingegen an Waren, die ins Ausland gehen, Gütezeichen aufgrund eines im Ausland geschützten Warenzeichens angebracht, so wirkt sich die Leistung im Ausland aus. Damit liegt eine nicht steuerbare Leistung vor.

Eine Unterlassungsleistung hat zum Gegenstand, eine Handlung zugunsten eines Dritten zu unterlassen, die ihm aufgrund der Rechtsordnung selbst gestattet wäre¹⁾.

Bei den Unterlassungsleistungen muß man daher zum Ergebnis kommen, daß die Leistung dort erbracht ist, wo der Unternehmer eine ihm zustehende Handlung unterläßt, d. h. dort, wo er selbst die Handlung vornehmen hätte können²⁾. Damit also dort, wo der Dritte nun allein tätig werden kann, und das ist, wie bei den Duldungsleistungen, auch wieder dort, wo sich die Leistung wirtschaftlich auswirkt oder auswirken kann.

Diese Ergebnisse aufgrund des Wortlautes des § 3 Abs. 10 Satz 1 UStG 1967 schließen gleichzeitig aus, daß es für die Bestimmung des Orts sonstiger Leistungen, die in einem Dulden bzw. Unterlassen bestehen, darauf ankommen kann, wo der Unternehmer wohnt, der Vertrag abgeschlossen bzw. das vereinbarte Entgelt vereinnahmt wird.

Die Rechtsprechung und die Finanzverwaltung kamen zu folgenden Ergebnissen:

Bereits vor Inkrafttreten des § 7 Abs. 1 UStDB 1934 traf der RFH³⁾ die erste Entscheidung zu dem genannten Fragenkreis. In der Entscheidung ging es um eine holländische

1) Siehe S. 48.

2) Oder auch anders formuliert, wo die unterlassene Handlung auszuführen gewesen wäre und der Unterlassende sich nicht betätigt (so auch: ohne Verfasser, Umsatzsteuer bei entgeltlichen Unterlassungen im Ausland, in: DB 1951, S. 51).

3) RFH-U. v. 6.3.1934, RStBl. 1934 S. 589.

Firma, die gegen Entgelt ihre im Inland betriebene Kiesbaggerei zugunsten einer inländischen GmbH aufgab. Der RFH nahm Steuerpflicht an, da die Unterlassung der Tätigkeit im Inland erfolgte. Darauf, ob die Firma ihren Sitz im Ausland habe, ferner darauf, wo der Ort des Vertragsabschlusses und die Vereinnahmung des Entgelts sei, könne es bei der Feststellung, wo die Unterlassung erfolgt, nicht ankommen. Im gleichen Sinne hat der RFH¹⁾ bei einem Stpfl. entschieden, der sich gegenüber ausländischen Firmen verpflichtet hatte, in bestimmten ausländischen Gebieten den Absatz seiner eigenen Erzeugnisse zu unterlassen. Die Begründung des RFH lautet wie folgt: "Verpflichtet sich also ein Unternehmer, sich lediglich im Ausland des Wettbewerbs zu enthalten, so hat als Ort der unterlassenen Tätigkeit und damit als Ort der Unterlassung das Ausland zu gelten."

In einem weiteren RFH-U.²⁾ heißt es, daß als Ort des Unterlassens das Gebiet anzusehen ist, in welchem sich der Unternehmer nicht mehr betätigen darf.

Die gleichen Grundsätze gelten bei den Duldungsleistungen. So hat der RFH³⁾ klargestellt, daß bei der Lizenzgewährung der Ort der sonstigen Leistung der Ort ist, an welchem z. B. eine Lizenz ausgeübt bzw. das Urheberrecht ausgewertet wird⁴⁾. Geschieht dies im Inland, besteht Steuerbarkeit⁵⁾. Hierbei könne es auf den Ort des Vertragsabschlusses bzw. den Ort der Leitung⁶⁾ des Unternehmens nicht ankommen.

Die Finanzverwaltung⁷⁾ übernahm die Rechtsprechung des

1) RFH-U. v. 14.6.1935, RStBl. 1935 S. 1229.

2) RFH-U. v. 15.7.1936, RStBl. 1936 S. 893.

3) RFH-U. v. 26.6.1936, RStBl. 1937 S. 606; sowie RFH-U. v. 21.10.1938, RStBl. 1939 S. 219.

4) Z.B. durch Vervielfältigung und Verbreitung eines geschützten Werkes (vgl. VG Berlin, U. v. 8.10.1964, EFG 1965 S. 204).

5) Hier gleichzeitig Steuerpflicht.

6) RFH-U. v. 2.7.1937, RStBl. 1937 S. 999.

7) LfA Berlin, Rd.-Vfg. v. 9.10.1952, DStZ (B) 1953 S. 45.

RFH, indem sie zum Ausdruck brachte, daß eine sonstige Leistung, die in einer Duldung besteht, dort ausgeführt wird, wo der Unternehmer die Ausnutzung duldet. Auf den Wohnsitz oder Sitz des duldenden Unternehmers kommt es nicht an¹⁾.

Das FG Bremen²⁾ kommt bei einem Journalisten, der Berichte zum Abdruck im Ausland mit der gleichzeitigen Verpflichtung überließ, diese Berichte nicht selbst im Ausland zu veröffentlichen, zum Ergebnis, daß eine nicht steuerbare Duldungsleistung vorliegt. Begründet wird dies damit, daß der Erfolg erst durch die Veröffentlichung in der ausländischen Zeitschrift eingetreten sei und damit wären die entscheidenden Bedingungen zum Erfolg im Ausland gesetzt. M. E. wird man dem FG Bremen wohl im Ergebnis recht geben müssen, die Begründung ist aber abzulehnen. Nachdem festgestellt wurde, daß eine Duldungsleistung vorliegt, kann für den Ort der sonstigen Leistung nur ausschlaggebend sein, wo der Unternehmer die Handlung duldet. Da dies im Ausland geschehen ist, liegt eine nicht steuerbare Leistung vor.

Den gleichen Fehler beging der BFH in seinem U. v. 26.9.1968³⁾. In der Begründung ist allerdings schon eher zu ersehen, daß der BFH damit nur andeuten wollte, daß für die USt nur die Aktivität von Bedeutung ist, die die entscheidenden Bedingungen zum wirtschaftlichen Erfolg setzt. Im Ergebnis wird man dem BFH ebenfalls zustimmen müssen, daß ein Schriftsteller, der sein im Ausland verfaßtes literarisches Werk, das urheberrechtlich geschützt ist, einem ausländischen Verleger zur Verwertung im Inland überläßt, eine sonstige Leistung im Inland ausführt. Im U. des BFH v. 9.7.1970⁴⁾ wird aber klar zum Ausdruck

1) So auch FG Stuttgart, U. v. 6.8.1957, DStZ (B) 1957 S. 540.

2) FG Bremen, U. v. 25.6.1958, EFG 1959 S. 29.

3) BStBl. 1969 II S. 58.

4) BFH-U. v. 9.7.1970, BStBl. 1970 II S. 710, unter Hinweis auf das sogen. Territorialitätsprinzip, das auch teilweise in den bereits zitierten Urteilen zum Ausdruck kommt.

gebracht, daß eine negative Leistung dort bewirkt wird, wo andernfalls die Handlung vorgenommen worden wäre¹⁾. Das ist dort, wo das überlassene Recht ausgeübt wird, d. h. wo sich die Leistung wirtschaftlich auswirkt.

Die Rechtsprechung hat selbstverständlich noch in weiteren Urteilen zu der Frage nach dem Ort der sonstigen Leistung bei den negativen Leistungen Stellung genommen. Da eine Darstellung teilweise aber noch im folgenden Abschnitt erfolgt, wird an dieser Stelle auf weitere Ausführungen verzichtet.

Die Darstellung in Kommentaren²⁾ bringt ebenfalls keine weitere Klarstellung, da sie sich weitgehend auf die Wiedergabe der zitierten Rechtsprechung beschränkt. Wegen der Stellungnahme in der übrigen Literatur wird, wie bei der Rechtsprechung, auf den folgenden Abschnitt verwiesen.

Im Ergebnis muß man feststellen, daß die eingangs aufgestellten Grundsätze ausreichen, um eine Feststellung über den Ort der sonstigen Leistung beim Dulden und Unterlassen, wenn diese ganz im Inland oder ganz im Ausland erbracht werden, treffen zu können.

3. Die Duldungs- oder Unterlassungsleistung erstreckt sich sowohl auf das Inland als auch auf das Ausland

a) Rechtsprechung und Finanzverwaltung

Soweit ersichtlich, hat der RFH die Frage nicht entschieden, ob und inwieweit es bei einer Duldungs- bzw. Unter-

1) So auch das zuletzt zu diesem Problem ergangene BFH-U. v. 10.12.1970, BStBl. 1971 II S. 189.

2) U.a. Plückebaum - Malitzky, a.a.O., 10. Aufl., Anm. 1213 ff. zu §§ 1 - 3; Sölch - Ringleb - List - Müller, a.a.O., Anm. 174 ff. zu § 3.

lassungsleistung darauf ankommt, ob der Unternehmer ausschließlich oder nur zum wesentlichen Teil im Inland die Leistung erbracht hat. Dieses Problem ist lediglich im RFH-U. v. 28.9.1944¹⁾ im Falle eines Komponisten, der das Urheberrecht an zwei Opern einem Musikverlag im Inland übertragen hatte, angesprochen. Hier heißt es, gem. § 7 Abs. 2 UStDB wird eine Leistung im Inland ausgeführt, wenn der Unternehmer ausschließlich oder zum wesentlichen Teil im Inland tätig wird; dies treffe auch für die strittigen Leistungen zu.

Das FG München²⁾ hingegen bezieht sich im Falle der Duldung der Aufführung von Filmen auf das BFH-U. v. 26.11.1953³⁾ und gibt zu erkennen, daß dort geleistet wird, wo die entscheidenden Bedingungen zum Erfolg gesetzt werden. Das FG München verkennt aber, daß es im vorgenannten U. des BFH um ein positives Tun ging. Für die Entscheidung war es im übrigen bedeutungslos, da die einzelne Aufführung jeweils entweder im Inland oder im Ausland geschah und jede einzelne Vorführung zu Recht als selbständige Leistung angesehen wurde.

Das FG Bremen⁴⁾ hingegen erkennt, daß es im Falle der vorgenannten BFH-Entscheidung um ein positives Tun ging und deshalb eine Berufung auf dieses U. nicht möglich sei.

Ohne eindeutige Begründung kommt das FG Nürnberg⁵⁾ bei einem Lizenzvertrag, der den Lizenznehmer berechtigte, die Herstellung von Erzeugnissen und den Vertrieb im In- und Ausland vorzunehmen, zum Ergebnis, daß der Teil der Duldung der Verkäufe im Ausland eine nicht steuerbare Leistung darstellt.

1) StRK UStG § 1 Ziff. 1 R. 2.

2) FG München, U. v. 4.7.1956, EFG 1957 S. 34.

3) BStBl. 1954 III S. 63.

4) FG Bremen, U. v. 25.6.1958, EFG 1959 S. 29.

5) FG Nürnberg, U. v. 30.9.1958, EFG 1959 S. 148.

Auch im U. des BFH v. 28.4.1960¹⁾ wird nicht deutlich, ob die vorgenommene Aufteilung im Hinblick auf das Vorliegen selbständiger Leistungen oder im Hinblick auf § 7 Abs. 2 UStDB 1951 vorgenommen wurde. Im U. heißt es, daß es bei der Frage nach dem Leistungsort auf den Inhalt der Leistungspflicht ankomme. Im Fall der Duldung der Aufführung eines Films sind die Leistungen dort erbracht, wo sich die übertragenen Befugnisse und Rechte wirtschaftlich auswirken oder auswirken können²⁾. Obwohl das FA die Leistung, da das Schwergewicht der Leistung im Inland liege, einheitlich als Inlandsleistung beurteilt wissen wollte, kommt der BFH zu einem anderen Ergebnis. Begründet wird die abweichende Meinung damit, daß, wie auch der Stpfl. geltend macht, es sich, auch wenn nur ein Vertrag vorliege, um zwei Leistungen handle, und zwar eine im Ausland erbrachte nicht steuerbare Leistung und eine im Inland erbrachte steuerpflichtige Leistung. Diese Auffassung liege deshalb nahe, weil in dem Co-Produktionsvertrag zwischen Inlandsverleih und Auslandsvertrieb unterschieden worden sei. Darüber hinaus sei aber bei Leistungen, die in der Ausnutzung und Verwertung eines anerkannten Rechts bestehen, für den Ort der Leistungspflicht entscheidend, wo die Verwertung dieser Duldungsleistung stattfindet.

Erst im U. v. 10.3.1966 geht der BFH³⁾ auf die entscheidende Frage ein, ob und inwieweit es bei einem negativen Tun darauf ankommt, ob der Unternehmer ausschließlich oder nur zum wesentlichen Teil im Inland seine Leistung erbringt. Hier heißt es: "Als Ort der Leistung ist bei einer Duldung der Ort anzusehen, an dem die Tätigkeit, die geduldet wird, stattfindet. Gemäß § 7 Abs. 2 UStDB wird eine Duldung im Ausland ausgeführt, wenn der Unter-

1) BStBl. 1960 III S. 278 mit gleichlautender Anmerkung von Wauer, G., Ort der Leistung beim Verfilmungsvertrag, in: StuW 1960, Sp. 664.

2) Dabei bezieht sich der BFH auf das U. v. 26.2.1959, BStBl. 1959 III S. 225, bei dem es aber um den Verkauf von geschützten Erfinderrechten ging.

3) BStBl. 1966 III S. 302.

nehmer eine Handlung oder einen Zustand im Inland duldet. Eine Bestimmung, wie zu verfahren ist, wenn das Dulden teils auf das Inland, teils auf das Ausland entfällt, ist in § 7 UStDB nicht ausdrücklich vorgesehen. Da jedoch nach dem Wortlaut des § 7 Abs. 2 UStDB nur bei der positiven Leistung darauf abgestellt ist, ob der Unternehmer ausschließlich oder zum wesentlichen Teil im Inland tätig wird, nicht dagegen bei der negativen Leistung des Duldens oder Unterlassens, hält der Senat die Aufteilung der Leistung des Stpfl. auf das In- und Ausland für angebracht."¹⁾

Ferner kommt im U. zum Ausdruck, daß der BFH weiter an der bisherigen Rechtsprechung festhalten will, die darauf abstellt, wo sich die Leistung auswirkt.

Auch in einem späteren U. gelangt der BFH²⁾ zum Ergebnis, daß eine Aufteilung des Entgelts in einen steuerbaren³⁾ und nicht steuerbaren⁴⁾ Teil vorzunehmen sei, wenn die Duldungsleistung darin besteht, die Aufführung und Verwertung eines Vertragsfilms im In- und Ausland zu dulden⁵⁾.

Erst im U. v. 17.7.1969 geht der BFH⁶⁾ deutlich von der vorgenannten Auslegung wieder ab. Seine neue Auffassung sieht er nicht im Widerspruch zu seinen früheren zu dieser Frage ergangenen Urteilen⁷⁾ und behauptet, daß der

1) Unterstreichung vom Verfasser.

2) BFH-U. v. 7.11.1968, BStBl. 1969 II S. 211.

3) Für das Dulden im Inland.

4) Für das Dulden im Ausland.

5) Das FG Schleswig-Holstein, U. v. 15.12.1965, EFG 1966 S. 304, kommt bei einem ausländischen Verleger, der einem deutschen Verleger das Recht einräumt, in seinem Verlag erschienene Schriftstücke in die deutsche Sprache zu übersetzen und zu vertreiben, ebenfalls zum Ergebnis, daß eine Aufteilung vorzunehmen ist, wenn sich die Duldungsleistung teils auf das Inland und teils auf das Ausland erstreckt.

6) BStBl. 1969 II S. 693.

7) Insbesondere unter Bezugnahme auf das BFH-U. v. 10.3.1966, BStBl. 1966 III S. 302, auf das sich das FA mit seiner gegenteiligen Meinung stützt.

damaligen Auffassung die heutige Auffassung nur scheinbar entgegenstehe. Begründet wird dies mit einem abweichenden Sachverhalt und ferner damit, daß es sich bei den früher ergangenen Urteilen um die Auslegung der Frage nach der Einheitlichkeit der Leistung gehandelt habe. Wörtlich heißt es nun, "daß er (BFH) es aus den bereits oben dargelegten Gründen nicht für zulässig erachtet, das Entgelt für eine im wirtschaftlichen Sinne notwendig einheitliche Leistung passiver Art nach § 7 Abs. 2 UStDB aufzuteilen, wenn sich das Dulden oder Unterlassen teils im Inland, teils im Ausland vollzieht. Wie die aktive Leistung (das Tätigwerden) wird also auch das Unterlassen oder Dulden im Rahmen einer einheitlichen sonstigen Leistung im Inland ausgeführt, wenn es der Unternehmer ausschließlich oder zum wesentlichen Teil im Inland bewirkt."¹⁾²⁾ Deshalb sieht er auch das Entgelt, das auf die Duldung der Verkäufe im Ausland einschließlich der Duldung der Herstellung im Inland entfiel, als nicht steuerbar an, da dies zum wesentlichen Teil im Ausland bewirkt war.

Auch wenn der BFH zu erklären versucht, daß seine jetzige Rechtsprechung nicht im Widerspruch zu seinen früheren Urteilen steht, kann nicht bestritten werden, daß er plötzlich von seiner früheren Auslegung bezüglich der Frage, ob es auch bei negativen sonstigen Leistungen darauf ankommt, ob der Unternehmer ausschließlich oder zum wesentlichen Teil die Leistung im Inland bewirkt, abgeht³⁾.

1) Die OFD Hamburg, Vfg. v. 11.6.1970, UStR 1970 S. 267, und die OFD Kiel, Vfg. v. 30.9.1970, DB 1970 S. 2195, haben gleichlautende Verfügungen erlassen. Das FG Freiburg (EFG 1965 S. 187) hat dieses Ergebnis bereits in seinem U. v. 30.6.1964 zum Ausdruck gebracht.

2) Unterstreichung vom Verfasser.

3) Siehe u.a. die wörtliche Wiedergabe des BFH-U. v. 10.3.1966, BStBl. 1966 III S. 302, auf S. 153 der Ausführungen.

In seinen späteren Urteilen geht der BFH¹⁾ auf die vorgenannte Frage nicht mehr ein, da es nicht um Fälle ging, die sich sowohl auf das Inland als auch auf das Ausland erstreckten. Allerdings bringt der BFH in dem zuletzt ergangenen U.²⁾ zum Ausdruck, daß, wenn aufteilbare negative Leistungen im Inland und im Ausland erbracht sind, teils steuerbare, teils nicht steuerbare Leistungen vorliegen. Hier ist anzunehmen, daß diese Aussage zum Problem der Aufteilung einer Leistung in selbständige Einzelleistungen ergangen ist und nicht zur Aufteilbarkeit nach § 3 Abs. 10 UStG 1967.

Das FG Hamburg³⁾ setzt die im BFH-U. v. 17.7.1969⁴⁾ zum Ausdruck gekommene Beurteilung fort, indem es selbst zum Ausdruck bringt, daß eine durch Dulden erbrachte einheitliche Leistung als inländischer Umsatz zu beurteilen ist, wenn sich das Verhalten des duldenden Unternehmers zum wesentlichen Teil im Inland ausgewirkt hat. Im Urteilsfall lag die Duldungsleistung allerdings bereits ganz im Inland, weil bei der Duldung der Ausnutzung des Urheberrechts nur die Ausübung des Vervielfältigungsrechts den wirtschaftlichen Inhalt darstellt und diese Ausübung⁵⁾ im Inland stattfand. Der vertraglich vereinbarten Duldung der Verbreitung kommt keine wirtschaftliche Bedeutung zu, da dies ohne Erlaubnis des Urhebers zulässig ist.

Auch das in einigen Urteilen⁶⁾ angesprochene Territorialitätsprinzip kann bei der Frage der Aufteilbarkeit nicht

1) BFH-U. v. 9.7.1970, BStBl. 1970 II S. 710 und BFH-U. v. 10.12.1970, BStBl. 1971 II S. 189.

2) BFH-U. v. 10.12.1970, BStBl. 1971 II S. 189.

3) FG Hamburg, U. v. 14.7.1970, EFG 1971 S. 110 sowie U. v. 14.7.1970, EFG 1971 S. 111.

4) BStBl. 1969 II S. 693.

5) Herstellung von Schallplatten.

6) U.a. BFH-U. v. 28.4.1960, BStBl. 1960 III S. 278; U. v. 10.3.1966, BStBl. 1966 III S. 302; U. v. 9.7.1970, BStBl. 1970 II S. 710; U. v. 10.12.1970, BStBl. 1970 II S. 189.

weiterhelfen. Erstens ist es nicht klar ersichtlich, ob das Territorialitätsprinzip darin in bezug auf das Problem der Einheitlichkeit der Leistung angesprochen wird, und zweitens sagt es auch nur aus, daß eine negative Leistung dort bewirkt ist, wo andernfalls die Handlung vorgenommen worden wäre bzw. wo sich die Leistung wirtschaftlich auswirkt.

b) Literatur

Bereits in der Literatur zum früheren USt-Recht¹⁾ gab es unterschiedliche Meinungen zu der Frage, ob sich die Formulierung, daß eine sonstige Leistung im Inland ausgeführt ist, wenn der Unternehmer ausschließlich oder zum wesentlichen Teil im Inland tätig wird, auch auf Duldungs- bzw. Unterlassungsleistungen bezieht.

Hartmann - Metzenmacher²⁾ vertreten die Auffassung, daß es bei den sonstigen Leistungen (ohne Unterscheidung ob positives Tun oder Dulden und Unterlassen) darauf ankomme, wo der Unternehmer zum wesentlichen Teil tätig wird. Hierbei finde eine Teilung einer einheitlichen Leistung nicht statt.

Sommer³⁾ hingegen bringt zum Ausdruck, daß auch beim Unterlassen und Dulden einer Handlung oder eines Zustandes es darauf ankomme, wo dies ausschließlich oder zum wesentlichen Teil erfolgt⁴⁾.

1) § 7 Abs. 1 UStDB 1934, § 7 Abs. 2 UStDB 1938/1951.

2) Hartmann - Metzenmacher, Das Umsatzsteuergesetz vom 16. Oktober 1934, Kommentar, 1935, S. 114. Diese Auffassung wird auch in der 5. Aufl., 1957/1968, Anm. 50 zu § 1 Ziff. 1, beibehalten.

3) Sommer, Lieferungen und Leistungen, in: DStZ (B) 1937, S. 456.

4) So auch Schettler, Die Lieferungen und sonstigen Leistungen im Umsatzsteuerrecht, in: DStZ (B) 1944, S. 229; Roer, H., a.a.O., S. 118; May, A., Die Umsatzsteuer bei Verwertung von Urheberrechten und gewerblichen Schutzrechten, in: DStZ (A) 1952, S. 223.

Koch - Wirckau - Sölch - Ringleb¹⁾ hingegen nehmen als Ort der Leistung, die in einem Unterlassen oder Dulden besteht, den Ort an, "an dem die unterlassene Handlung auszuführen gewesen wäre und der Unterlassende sich nicht betätigt oder wo die geduldete Handlung vorgenommen wird oder der geduldete Zustand besteht". Ferner heißt es, "wird aber der wesentliche Teil der Leistung teils im Inland, teils im Ausland ausgeführt, so tritt auch für die Steuerpflichtigkeit eine verhältnismäßige Teilung ein".

Diese Auffassung wird auch später von Sölch - Ringleb²⁾ beibehalten und wie folgt ergänzt: "Anders als bei einem positiven Tun, bei dem nach § 7 Abs. 2 DB die Steuerbarkeit davon abhängt, ob die Tätigkeit 'zum wesentlichen Teil' im Inland entfaltet wird, kommt es beim 'Dulden' und 'Unterlassen' darauf an, wo sich diese passiven Betätigungen wirtschaftlich auswirken. Das bedeutet, daß ein Dulden oder ein Unterlassen, das sowohl im Inland als auch im Ausland wirtschaftlich in Erscheinung tritt, zum Teil steuerbar und zum Teil nichtsteuerbar ist".³⁾

Plückebaum - Malitzky⁴⁾ sind etwas vorsichtiger und bemerken, daß es auffallend sei, daß der Verordnungsgeber nach dem Wortlaut des § 7 Abs. 2 DB (UStDB 1951) bei den negativen Leistungen nicht wie bei positiven Leistungen darauf abstellt, ob der Unternehmer ausschließlich oder zum wesentlichen Teil im Inland tätig wird. Dies sei damit zu begründen, daß beim positiven Handeln, das sich

1) Koch - Wirckau - Sölch - Ringleb, Umsatzsteuergesetz, 4. Aufl., 1950, S. 33 zu § 1, zum UStG 1934; unter wörtlicher Übernahme in die 5. Aufl., 1952, S. 82 zu § 1, zum UStG 1951.

2) Sölch - Ringleb, Umsatzsteuergesetz, 7. Aufl., 1967, Anm. 60 zu § 1.

3) Anm. 63 zu § 1.

4) Plückebaum - Malitzky, a.a.O., 9. Aufl., Anm. 1391 b S. 523.

oft aus einer Reihe von Tätigkeitsakten zusammensetzt und zusammen eine Leistung ausmacht, eine gebietsmäßige Aufteilung der einzelnen Tätigkeitsakte nicht möglich sei. Keine Schwierigkeiten mache hingegen die Aufteilung der negativen Leistungen auf Inland und Ausland.

Hübschmann - Grabower - Beck - v. Wallis¹⁾ lassen die Frage offen und bemerken lediglich, daß beim Dulden der Ort der Leistung dort ist, "wo die Leistung ausgeführt wird oder der Zustand besteht, worauf der Unternehmer einen Rechtsanspruch hat, aber auf dessen Ausübung verzichtet". Beim Unterlassen hingegen, wo der Unternehmer die Handlung vorgenommen hätte.

Zu § 3 Abs. 10 UStG 1967 haben hingegen einige Kommentare²⁾ bis heute noch nicht Stellung genommen.

Plückebaum - Malitzky³⁾ halten an ihrer früher zum Ausdruck gebrachten Meinung fest⁴⁾.

Auch Sölch - Ringleb - List - Müller⁵⁾ vertreten weiterhin ihre Auffassung, daß das Unterlassen einer Tätigkeit oder das Dulden eines Zustandes sich sowohl auf das Inland als auch auf das Ausland erstrecken kann und dies zur Folge hat, daß solche Leistungen teils steuerbar und teils nicht steuerbar sind. Das Entgelt ist aufzuteilen, notfalls schätzungsweise.

1) Hübschmann - Grabower - Beck - v. Wallis, Kommentar zum Umsatzsteuergesetz, 1955/66, Anm. 153 n und 153 o zu § 3.

2) U.a. Hartmann - Metzenmacher, Umsatzsteuergesetz (Mehrwertsteuer), 6. Aufl., 1967/72; Rau - Dürrwächter - Flick - Geist, Umsatzsteuergesetz (Mehrwertsteuer) Kommentar, 1967/72; Eckhardt - Weiß, Umsatzsteuergesetz (Mehrwertsteuer), 1972.

3) Plückebaum - Malitzky, a.a.O., 10. Aufl., Anm. 1226 zu §§ 1 - 3.

4) Siehe S. 157.

5) Sölch - Ringleb - List - Müller, a.a.O., Anm. 174 zu § 3.

Felix - Benda¹⁾ vertreten hingegen die Auffassung, daß sonstige Leistungen, die in einem Dulden oder Unterlassen bestehen und die teilweise im Inland und teilweise im Ausland erbracht werden, nicht in einen inländischen und ausländischen Leistungsteil aufspaltbar sind.

Mathiak²⁾ vertritt unter Bezugnahme auf das U. des BFH v. 17.7.1969³⁾ die Ansicht, daß es nach dem Wortlaut des § 3 Abs. 10 Satz 1 UStG 1967 in Abweichung zur früheren Meinung zwingend sei, daß sich der 2. Halbsatz, "wenn der Unternehmer ausschließlich oder zum wesentlichen Teil", auf alle Arten der sonstigen Leistung bezieht. Hierbei begründet er seine Meinung auch damit, daß sich diese in Übereinstimmung mit der Zweiten EWG-Richtlinie zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften über die Umsatzsteuern vom 11.4.1967⁴⁾ befinde.

Bezüglich der Frage, wo die Duldungs- bzw. Unterlassungsleistung bewirkt ist, ergeben sich keine wesentlichen Unterschiede zur Rechtsprechung. Hier wird auch grundsätzlich darauf abgestellt, daß die Duldungs- bzw. Unterlassungsleistung dort bewirkt ist, wo sich die Leistung wirtschaftlich auswirkt oder auswirken kann.

c) Kritik und Stellungnahme

Aus der Darstellung der Rechtsprechung und Literatur ist klargeworden, daß bezüglich der Frage, wo eine Duldungs- oder Unterlassungsleistung bewirkt ist, keine nennens-

1) Felix - Benda, a.a.O., Anm. 186 zu § 3.

2) Mathiak, W., Ort der Leistung bei urheberrechtlichen und patentrechtlichen Leistungen, insbesondere bei Auslandsbeteiligung, in: UStR 1970, S. 209.

3) BStBl. 1969 II S. 693.

4) Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften 1967, S.1303. Hierbei verkennt aber Mathiak, daß auch beim positiven Tun eine Abweichung besteht, da es hier nach deutschem Recht darauf ankommt, wo die entscheidenden Bedingungen zum Erfolg gesetzt werden.

werten Abweichungen in der Auslegung bestehen. Hingegen gibt es keine einheitliche und geschlossene Meinung über die Frage, ob bei negativen sonstigen Leistungen auch der Wortlaut des § 3 Abs. 10 Satz 1 2. Halbsatz UStG 1967 (wenn der Unternehmer ausschließlich oder zum wesentlichen Teil ...) Anwendung findet.

Eine Bezugnahme auf den nur geringfügig gegenüber dem des § 7 Abs. 2 UStDB 1951 geänderten Wortlaut des § 3 Abs. 10 Satz 1 UStG 1967 halte ich auf jeden Fall für verfehlt¹⁾. Eher spricht die fast unveränderte Übernahme der Vorschrift dafür, daß keine Änderung gegenüber dem früheren Wortlaut eintreten sollte. Hingegen erscheint mir ein Blick in die ursprüngliche Regelung über diese Frage in § 7 Abs. 1 UStDB 1934 lohnenswert, denn nach der damaligen Fassung bestand eine Trennung, da die Regelung der negativen Leistungen in einem weiteren Satz geregelt war, der folgendermaßen lautete: "Eine sonstige Leistung im Inland kann auch in einem Unterlassen oder im Dulden einer Handlung oder eines Zustandes im Inland bestehen." Diese Formulierung spricht m. E. eindeutig dafür, daß damit eine Anwendung des Satzes 1: "Eine sonstige Leistung im Inland liegt vor, wenn ein Unternehmer bei einer nicht in einer Lieferung bestehenden Leistung ausschließlich oder zum wesentlichen Teil im Inland tätig wird", auch für die Unterlassungs- und Duldungsleistungen Anwendung finden sollte. Erhärtet wird diese Ansicht dadurch, daß der Gesetzgeber in § 7 Abs. 2 UStDB 1934 die Fälle geregelt hat, die zu einer Aufteilung führen. Hätte er eine Aufteilung auch für die Unterlassungs- und Duldungsleistungen gewollt, wäre dies ebenfalls in § 7 Abs. 2 aufgenommen worden.

Damit steht m. E. fest, daß dadurch, daß der Gesetzgeber die ursprüngliche Fassung des § 7 Abs. 1 UStDB 1934 nur

1) Siehe z.B. Mathiak, W., a.a.O., in: UStR 1970, S. 209.

durch Satzumstellungen in § 7 Abs. 2 UStDB 1934/1951 bzw. in § 3 Abs. 10 UStG 1967 übernommen hat, keine Änderung eintreten sollte. Allerdings muß man dem Gesetzgeber den Vorwurf machen, daß er, nachdem die unterschiedlichen Auslegungen doch spätestens bis zur Fassung des UStG 1967 bekannt waren, nicht durch eine klare und eindeutige Formulierung zur Klärung beigetragen hat. Evtl. wurde vom Gesetzgeber aber erkannt, daß der Frage nach der Aufteilung in Inland und Ausland kaum praktische Bedeutung zukommt, da i.d.R. bereits jeweils selbständige Leistungen vorliegen¹⁾.

Auch der BFH scheint dies erkannt zu haben, denn in seinem letzten zu diesem Fragenkomplex ergangenen U.²⁾ geht er nur noch auf die Frage ein, ob bei einem sogen. "gemischten Vertrag" eine Aufteilung in selbständige Einzelleistungen vorgenommen werden kann³⁾.

Hiermit wäre aber auch bewiesen, daß es hier im Grunde genommen weniger um ein Problem der Auslegung des § 3 Abs. 10 UStG 1967 geht, sondern darum, daß eine Entscheidung insoweit getroffen werden muß, ob ein Gesamtentgelt in verschiedene Entgelte aufgrund unterschiedlicher Leistungen vorgenommen werden kann. Da gerade bei Duldungs- und Unterlassungsleistungen schon aufgrund der gesetzlichen Vorschriften (z. B. Lizenzvergabe in einzelnen Ländern) in der Mehrzahl der Fälle unter Berücksichtigung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise selbständige Einzelleistungen vorliegen⁴⁾, dürfte die gesetzliche Vorschrift über negative sonstige Leistungen in § 3 Abs. 10 UStG 1967 sowieso von kaum praktischer Bedeutung sein. Bei der gesamten Diskussion handelt es sich demnach um

1) Siehe die Ausführungen auf S. 76 ff.

2) BFH-U. v. 10.12.1970, BStBl. 1971 S. 189.

3) Wegen der Einzelheiten zur Begründung des Urteils siehe S. 75.

4) Siehe Ergebnis auf S. 84 f.

ein mehr theoretisches Problem, das nur in wenigen Sonderfällen auch praktische Bedeutung haben kann.

Sollte ein solcher Sonderfall vorliegen, so bereitet die Feststellung, wo der Unternehmer zum wesentlichen Teil duldet oder unterläßt, keine besonderen Schwierigkeiten. Der wesentliche Teil der Duldungs- bzw. Unterlassungsleistung wird dort erbracht, wo der größere Anteil (über 50 %) der geduldeten Handlungen oder des geduldeten Zustands bzw. der unterlassenen Handlungen stattfindet bzw. stattfinden würde¹⁾.

4. Einschaltung von Zwischenpersonen

Es ergibt sich nun noch die Frage, wo ein Unternehmer seine Duldungsleistung bewirkt, wenn er aufgrund vertraglicher Abmachung seinem Vertragspartner erlaubt, die Duldung der Ausnutzung eines geschützten Rechts an einen Dritten weiterzugeben.

Der BFH²⁾ kam bei einem Stpfl., der Einnahmen aus der Verwertung von Urheberrechten als Miterbe eines Komponisten (Erblasser) erhalten hatte, zum Ergebnis, daß Steuerbarkeit³⁾ vorliegt, obwohl diese Einnahmen aus dem Ausland stammten. Dies deshalb, weil zwischen dem Stpfl. und den aufführenden Bühnen im Ausland Verlage und die Gema eingeschaltet waren und er von diesen die Einnahmen erhielt. Ohne näher auf den Sachverhalt einzugehen, lehnte der BFH einen Durchgriff auf die ursprüngliche Leistung (Weitergabe der Verwertung der Urheberrechte), die ohne Zweifel im Ausland lag, ab. Maßgebend sei, daß nur Rechtsbeziehungen zwischen dem Stpfl. und der Gema auf der einen Seite und den Verlagen und der Gema auf der anderen Seite vorlagen und damit wäre die Duldung im Inland erbracht.

1) Zur Ermittlung dieses Anteils siehe die Aufteilungsmöglichkeiten bei der Aufteilung nach Schutzrechten bzw. Schutzgebieten auf S. 76 ff.

2) BFH-U. v. 16.3.1961, BStBl. 1961 III S. 223.

3) Hier gleichzeitig Steuerpflicht.

Aber bereits 1966 gab der BFH¹⁾, m. E. zu Recht, diese Rechtsprechung wieder auf und entschied in einem ähnlichen Fall, daß als Ort der Leistung bei der Duldung der Ort anzusehen ist, wo die Duldung tatsächlich stattfindet. Wie im vorgenannten Falle hatte der Stpfl. der Gema seine Urheberrechte zur Verwertung übertragen. Die Vorinstanzen machten geltend, daß die wirtschaftliche Auswirkung der Rechtsübertragung im Inland läge, da die wirtschaftlichen Vorteile aus der Übertragung und der Auftragserteilung im Inland gegeben seien. Ohne Bedeutung sei es, wo die Aufführung der Werke bzw. das Pressen von Schallplatten erfolgt. Der Stpfl. berief sich hingegen darauf, daß es darauf ankomme, wo sich seine Leistungen auswirken, denn die Urheberrechte wirkten sich erst dann wirtschaftlich aus, wenn sie tatsächlich genutzt und verwertet würden. Der BFH gab der Revision des Stpfl. statt. Auch wenn die Gema zwischengeschaltet ist, sei wesentlicher Inhalt der Leistung des Stpfl. das Dulden der Aufführungen, Sendungen und Vervielfältigungen, die ihm den wirtschaftlichen Ertrag bringen. Ob der Gema die Rechte zur eigenen Nutzung oder zur Nutzung durch Dritte überlassen werden, sei nicht von Bedeutung. Die Gema ist auf Grund des Berechtigungsvertrages als Treuhänderin anzusehen und nehme bei der Weiterübertragung der Nutzungsrechte auch die wirtschaftlichen Interessen des Stpfl. wahr. Der Stpfl. erbringt somit eine Duldungsleistung, die sich auf die Wiedergabe seiner Werke erstreckt, und zwar sowohl im Inland als auch im Ausland. Auch in einem weiteren BFH-U.²⁾, bei dem es um die Übertragung von Verlagsrechten an ausländische Verleger ging, die diese Rechte wiederum an inländische Verlage weiter-

1) BFH-U. v. 10.3.1966, BStBl. 1966 III S. 302, während das VG Berlin (U. v. 25.7.1962, EFG 1963 S. 232 und U. v. 28.1.1965, EFG 1965 S. 408) in ähnlichen Fällen entsprechend dem BFH-U. v. 16.3.1961, BStBl. 1961 III S. 223, entschied.

2) BFH-U. v. 1.4.1965, HFR 1965 S. 445.

gaben, kommt zum Ausdruck, daß diese Duldung im Inland stattfindet und damit Steuerbarkeit gegeben sei¹⁾.

Diese Handhabung gilt auch dann, wenn z. B. ein inländischer Patentinhaber seinem inländischen Lizenznehmer gestattet, Unterlizenzen zu vergeben und die Lizenz auf Dritte zu übertragen. Schließt nun der ausländische Lizenznehmer Unterlizenzenverträge mit Unternehmern im Ausland ab und verwerten diese die im Ausland geschützte Erfindung aufgrund der Unterlizenz im Ausland, so erbringt der Patentinhaber nicht steuerbare Leistungen²⁾.

IV. Zusammenfassung

Bei sonstigen Leistungen, die in einem positiven Tun bestehen, ist der Ort der sonstigen Leistung dort, wo der Unternehmer die entscheidende Betätigung zum Erfolg vornimmt³⁾. Dabei ist der Teil der Tätigkeit des Unternehmers maßgebend, der wesentlich zu dem von den Parteien vereinbarten bzw. gewollten Erfolg beiträgt. Was von den Parteien vereinbart bzw. gewollt ist, läßt sich i.d.R. durch den zugrunde liegenden Vertrag feststellen. Der wesentliche Teil der Tätigkeit wiederum läßt sich i.d.R. anhand des Inhalts der aufgrund zivilrechtlicher Verträge erbrachten Leistung feststellen.

Generelle Merkmale, was als entscheidende Betätigung zum Erfolg anzusehen ist, können hierbei wegen der unter-

-
- 1) Ebenso BFH-U. v. 26.9.1968, BStBl. 1969 II S. 58, unter Bezugnahme auf das vorgenannte U.
 - 2) So auch Ergebnis der Besprechung mit den USt-Gruppenleitern der OFDen v. 9. bis 11.6.1965, UStR 1965 S. 283, sowie OFD Saarbrücken, Vfg. v. 29.11.1965, DStZ (B) 1966 S. 68; OFD Hannover, Vfg. v. 11.2.1966, DStZ (B) 1966 S. 126; OFD Düsseldorf, Vfg. v. 6.4.1966, DStZ (B) 1966 S. 237; im Falle der Gestattung der Unterlizenzvergabe eines ausländischen Patentinhabers an einen inländischen Lizenznehmer, der wiederum mit ausländischen Firmen Unterlizenzverträge abschließt.
 - 3) Bzw. anders ausgedrückt, wo er die entscheidenden Bedingungen zum Erfolg setzt.

schiedlichen Struktur sonstiger Leistungen, die in einem positiven Tun bestehen, nicht herausgearbeitet werden. Eine Entscheidung kann nur nach eingehender Erforschung des Sachverhalts im Einzelfall getroffen werden.

Grundsätzlich kann es nicht darauf ankommen, wo der leistende Unternehmer seinen Wohnsitz, seine Betriebsstätte usw. hat und das Entgelt für seine Tätigkeit erhält. Entscheidend ist auch nicht die Gesamttätigkeit, sondern jede selbständige Einzelleistung. Eine gewisse Typisierung kann aber - wie bereits oben erwähnt - anhand des der Leistung zugrundeliegenden Vertragstyps vorgenommen werden¹⁾. Anhand der dort gefundenen Merkmale ist i.d.R. eine Einordnung möglich. Dabei wird erkennbar, daß, je nach Inhalt der Leistung und damit je nach zugrundeliegendem Vertragstyp, eine Gewichtung der Tätigkeit in quantitativer bzw. qualitativer Hinsicht in Frage kommt. Z. B. besteht der wesentliche Teil der Tätigkeit bei Leistungen aufgrund eines Dienstvertrages und bei bestimmten Leistungen aufgrund eines Werkvertrages im größeren Zeitaufwand. Hingegen kann es bei bestimmten Leistungen aufgrund eines Werkvertrages auf einen bestimmten Handgriff (z. B. bei einer Operation, aber auch bei einer Reparatur) ankommen. Hier kann den vorbereitenden Arbeiten bzw. den unselbständigen Nebenleistungen i.d.R. keine Bedeutung beigemessen werden. Bei der Veräußerung eines Schutzrechtes wiederum trägt bereits die mittelbare Handlung (Eintragung bzw. Anmeldung des Patents) wesentlich zum Erfolg bei.

Der Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung wird in den Fällen des positiven Tuns nach § 3 Abs. 10 Satz 1 UStG 1967 nicht durchbrochen, es liegt entweder insgesamt eine steuerbare oder insgesamt eine nicht steuerbare Leistung vor.

1) Siehe hierzu die Ausführungen auf S. 106 ff.

Die Regelungen in § 3 Abs. 10 Sätze 2 und 3 UStG 1967 hingegen führen bei den Beförderungsleistungen und der Vermietung von Beförderungsmitteln zu einer Durchbrechung des Grundsatzes der Einheitlichkeit der Leistung, indem sie nur den auf das Inland entfallenden Teil der Leistung unter das UStG 1967 fallen lassen. § 3 Abs. 11 Satz 2 UStG 1967 ergänzt diese Regelung, indem kurze inländische Beförderungsstrecken dem Ausland und kurze ausländische Beförderungsstrecken dem Inland zugeordnet werden.

Durch § 3 Abs. 11 Satz 1 UStG 1967 gilt die Besorgung von Beförderungen, bei Erfüllung bestimmter Voraussetzungen, als im Ausland ausgeführt. Hingegen gelten gem. § 3 Abs. 13 UStG 1967 bestimmte sonstige Leistungen in Freihäfen als im Inland ausgeführt. Damit greift für die genannten Fälle eine andere Handhabung ein, wie sich dies aus § 3 Abs. 10 Satz 1 UStG 1967 ergeben würde.

Bei sonstigen Leistungen, die in einem Dulden oder Unterlassen bestehen, gilt hingegen wieder der Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung. Wie auch bei sonstigen Leistungen, die in einem positiven Tun bestehen, kommt es für den Ort der sonstigen Leistung darauf an, wo der Unternehmer seine Duldungs- oder Unterlassungsleistung ganz oder überwiegend erbringt. Das ist dort, wo sich seine Leistung überwiegend wirtschaftlich auswirkt oder auswirken kann. Da aber i.d.R. bei Duldungs- und Unterlassungsleistungen, die sich sowohl auf das Inland als auch auf das Ausland erstrecken, bereits selbständige Einzelleistungen vorliegen, die bereits zu einer Aufteilung des evtl. vereinbarten Gesamtentgelts führen, kommt der Frage, wo der Unternehmer ganz oder überwiegend duldet oder unterläßt, kaum praktische Bedeutung zu.

Sowohl bei den sonstigen Leistungen, die in einem positiven Tun bestehen, als auch beim Dulden und Unterlassen tritt keine Änderung in der Beurteilung der Feststellung des Orts der sonstigen Leistung ein, wenn der Unternehmer Personen zwischen sich und den Leistungsempfänger einschaltet bzw. sich selbständiger Erfüllungsgehilfen bedient.

F. Umsatzsteuerliche Vergünstigungen bei sonstigen Leistungen

Nachdem die umsatzsteuerliche Beurteilung der Feststellung des Orts sonstiger Leistungen erfolgt ist, bleibt von Interesse, wie sich die getroffenen Feststellungen wirtschaftlich ändern, wenn eine Befreiung, Kürzung oder ein Erlaß der USt eintritt. Auf die Darstellung des Eingreifens ermäßigter Steuersätze nach § 12 Abs. 2 UStG 1967 wird hierbei verzichtet.

I. Umsatzsteuerbefreiungen

1. Einleitung

Von den sonstigen Leistungen, die aufgrund der aufgestellten Grundsätze steuerbar sind, wird eine Anzahl nach § 4 UStG 1967 von der USt befreit. Die in § 4 aufgezählten Steuerbefreiungen haben aber umsatzsteuerlich unterschiedliche Wirkungen. Nach § 15 Abs. 2 letzter Satz UStG 1967 tritt bei den nach § 4 Nr. 1 bis 5 UStG 1967 steuerfreien Umsätzen kein Ausschluß vom Vorsteuerabzug ein. Dadurch erfolgt eine vollständige Entlastung von der USt¹⁾. Nach § 9 UStG 1967 kann der Unternehmer bei den nach § 4 Nr. 6, 8, 9 a), 12 und 19 steuerfreien Umsätzen auf die Steuerbefreiung verzichten. Damit bleibt ihm der Vorsteuerabzug erhalten. Alle anderen in § 4 UStG 1967 aufgeführten Steuerbefreiungen führen gem. § 15 Abs. 2 UStG 1967 zum Ausschluß vom Vorsteuerabzug.

Eine Reihe von Umsätzen, die gem. § 4 UStG 1951 und der

1) Dies gilt im übrigen auch für sonstige Leistungen, die an in der BRD stationierte ausländische Truppen oder deren zivilen Gefolge (Art. 67 Abs. 3 ZA - NATO - TSt i.V. mit § 2 des NATO - ZAbk - UStDV) bzw. an Stellen der USA und an anderen von der USA bezeichneten Regierungen (Art. III Nr. 1 Offsh-StA i.V. mit § 1 der Offsh-StVO) erbracht werden. Auf diese Besonderheiten soll aber im Rahmen dieser Arbeit nicht weiter eingegangen werden.

UStDB 1951 befreit waren, wurden nicht in § 4 UStG 1967 übernommen. Andererseits sind Befreiungsvorschriften neu eingefügt worden.

In § 4 UStG 1967 sind nur noch Steuerbefreiungen enthalten, die aus systematischen Gründen notwendig sind. Sie beschränken sich im wesentlichen auf Leistungen für ausländische Auftraggeber, auf Umsätze, die bereits durch eine andere Steuer belastet sind, sowie auf Tatbestände, bei denen aus sozialen Gründen eine Steuerbefreiung als erforderlich angesehen wird und Wettbewerbsverzerrungen nicht zu befürchten sind.

Nachfolgend werden nur solche Befreiungen aufgeführt und erläutert, für die der Ort der Leistung für die Steuerpflicht eine entscheidende Rolle spielt¹⁾.

2. Lohnveredelung für ausländische Auftraggeber

Gem. § 4 Nr. 2 UStG 1967 ist die Lohnveredelung für ausländische Auftraggeber befreit. Eine Lohnveredelung für ausländische Auftraggeber i. S. des § 7 UStG 1967 liegt vor, wenn der Unternehmer für einen ausländischen Auftraggeber²⁾ einen Gegenstand bearbeitet oder verarbeitet³⁾ oder eine Werkleistung i. S. des § 3 Abs. 9 UStG 1967 bewirkt hat. Ferner muß der bearbeitete oder verarbeitete Gegenstand oder auch der überlassene Gegenstand ins Ausland gelangt sein. Dies ist durch einen Ausfuhrnachweis zu belegen⁴⁾. Darüber hinaus müssen die ge-

1) Insbesondere wegen der Zuordnung In- oder Ausland.

2) Siehe hierzu § 6 Abs. 1 Nr. 1 UStG 1967.

3) Damit liegt eine Werkleistung vor. Geht die Eigenschaft als Werkleistung verloren, liegt auch gleichzeitig keine Lohnveredelung mehr vor.

4) Durch die 2. UStDV v. 11.10.1967 (BStBl. 1967 I S. 364) hat der BdF von der in § 7 Abs. 2 UStG 1967 erteilten Ermächtigung Gebrauch gemacht und geregelt, wie der Ausfuhrnachweis zu führen ist. Zur weiteren Erläuterung wird auch auf den BdF-Erl. v. 11.11.1967 (BStBl. 1967 I S. 384) verwiesen.

nannten Voraussetzungen buchmäßig nachgewiesen werden¹⁾).

3. Sonstige Leistungen für ausländische Auftraggeber

a) Allgemeines

Die Befreiungsvorschrift nach § 4 Nr. 3 UStG 1967 erfaßt eine Reihe von Tatbeständen der in § 8 UStG 1967 aufgeführten Leistungen für ausländische Auftraggeber²⁾).

§ 8 Abs. 2 UStG 1967 ergänzt diese Vorschrift insoweit, als bei den in § 8 Abs. 1 Nr. 3, 4, 6 und 7 UStG 1967 aufgezählten Leistungen und deren Vermittlung derjenige als Auftraggeber gilt, dem die Rechnung erteilt wird. Da vor allem bei Beförderungs- und Speditionsleistungen Auftraggeber und Rechnungsempfänger verschiedene Personen sind, werden durch diese Vorschrift nachteilige Folgen vermieden; dies insbesondere bei der Abwicklung von Fracht- und Speditionsgeschäften. Zu beachten ist, daß diese Vorschrift nicht für die handelsüblichen Nebenleistungen i. S. des § 8 Abs. 1 Nr. 8 UStG 1967 der in § 8 Abs. 1 Nr. 3, 4, 6 und 7 UStG 1967 genannten Befreiungen gilt.

Darüber hinaus bestimmt § 8 Abs. 3 UStG 1967, daß auch ein inländischer Unternehmer der Seeschifffahrt als ausländischer Auftraggeber für die in § 8 Abs. 1 Nr. 3 bis 8 und 10 UStG 1967 genannten Leistungen anzusehen ist, wenn diese Leistungen für Zwecke der Seeschifffahrt bewirkt werden. Diese Vorschrift ist insbesondere für Hafenbetriebe von Bedeutung, da damit z. B. auch die Leistungen an inländische Reedereien erfaßt werden.

Es fällt auf, daß im Katalog des § 8 UStG 1967 nur bestimmte Leistungen für ausländische Auftraggeber aufgeführt sind. Deshalb wird auch die Meinung vertreten, daß diese Vorschrift nicht genügt, vielmehr müßten entsprechend

1) Siehe hierzu die Bemerkungen unter Fußnote 4 auf S. 169.

2) Siehe hierzu § 6 Abs. 1 Nr. 1 UStG 1967.

der Handhabung bei der Ausfuhrlieferung sämtliche sonstigen Leistungen von der deutschen USt befreit werden. Rietz¹⁾ versucht dies damit zu begründen, daß die nach § 8 UStG 1967 befreiten Leistungen überwiegend unmittelbar oder doch zumindest mittelbar mit grenzüberschreitenden Warenlieferungen in Zusammenhang stehen.

Dieser Begründung kann man m. E. schon deshalb nicht beistimmen, weil als wesentlicher Teil der Befreiungstatbestände nach § 8 i. V. mit § 4 Abs. 3 UStG 1967 die geistige Ausfuhr anzusehen ist, die mit grenzüberschreitenden Lieferungen ganz sicher nicht im Zusammenhang steht. Allerdings wäre es wünschenswert, daß grundsätzlich alle Leistungen dort der Besteuerung unterworfen werden, wo sie sich wirtschaftlich auswirken²⁾.

Nach dem z. Zt. gültigen UStG (1967) sind hingegen nur bestimmte sonstige Leistungen befreit.

b) Handelsübliche Nebenleistungen

Bei den unter § 8 Abs. 1 Nr. 1 bis 7 UStG 1967 genannten Leistungen sind gem. § 8 Abs. 1 Nr. 8 UStG 1967 auch die handelsüblichen Nebenleistungen³⁾ von der Steuerbefreiung erfaßt.

Generell kann gesagt werden, daß es sich bei den handels-

1) Rietz, W., Mehrwertsteuer und Auslandsgeschäfte, Teil I, in: UStR 1968, S. 230.

2) Meyer-Ralfs, Weshalb sind die geistigen Leistungen der freien Berufe für ausländische Auftraggeber nicht ebenso von der UmsSt. befreit wie Ausfuhrlieferungen der Fabrikanten und Ausfuhrhändler? in: UStR 1953, S. 43 f., kommt zum Ergebnis, daß alle sonstigen Leistungen, die für das Ausland erbracht werden, ebenso wie die Ausfuhrlieferungen von der USt befreit werden müßten.

3) Zu unterscheiden von den unselbständigen Nebenleistungen, die nicht mit den handelsüblichen Nebenleistungen identisch sind. Unselbständige Nebenleistungen teilen sowieso das Schicksal der Hauptleistung. So auch Eckhardt - Weiß, a.a.O., Anm. 90 zu § 8.

üblichen Nebenleistungen i. S. des § 8 Abs. 1 Nr. 8 UStG 1967 um solche Leistungen handelt, die eine notwendige Ergänzung der übernommenen Hauptleistung darstellen¹⁾ und in Verbindung mit dieser vorkommen.

Die Steuerfreiheit wird nicht dadurch ausgeschlossen, daß die Haupt- und Nebenleistungen von verschiedenen Unternehmern ausgeführt werden²⁾.

Die Nebenleistung selbst kann isoliert von der Hauptleistung selbst steuerbefreit sein, auch wenn die Hauptleistung z. B. nicht für einen ausländischen Auftraggeber bewirkt wird³⁾. Dagegen sind sogen. Vor- oder Hilfsleistungen, die nur zur Ausführung der Haupt- oder Nebenleistung dienen, nicht steuerbefreit.

Die handelsübliche Nebenleistung muß, wie die Hauptleistung selbst, für einen ausländischen Auftraggeber bewirkt werden.

c) Die geistige Ausfuhr

Gem. § 8 Abs. 1 und 2 UStG 1967 sind folgende Leistungen an ausländische Auftraggeber von der USt befreit:

1. Die technische und wirtschaftliche Beratung und Planung für Anlagen im Ausland einschließlich der Anfertigung von Konstruktions-, Kalkulations- und Betriebsunterlagen und der Überwachung der Ausführung;⁴⁾
2. die Überlassung von gewerblichen Verfahren und Erfahrungen sowie die Datenverarbeitung, wenn die Lei-

1) Ansonsten aber selbständige Leistungen sind.

2) BdF-Erl. v. 14.2.1968, BStBl. 1968 I S. 401.

3) Plückebaum - Malitzky, a.a.O., 10. Aufl., Anm. 68 zu § 8.

4) Die Umsatzsteuerfreiheit greift auch dann noch ein, wenn die Herstellung der Maschinen für die Anlagen im Ausland aufgrund der Konstruktionsunterlagen im Inland erfolgt (FG Baden-Württemberg, U. v. 14.5.1968, EFG 1968 S. 442).

stungen zur Auswertung im Ausland bestimmt sind."¹⁾

Zur Klarstellung der Vorschrift hat der BdF in seinem Erl. v. 14.2.1968²⁾ zu den §§ 1 bis 13 UStG 1967 ausführliche Regelungen getroffen.

Nach dem Wortlaut des § 8 Abs. 1 Nr. 2 UStG 1967 kommt es bei den gewerblichen Verfahren und Erfahrungen nicht darauf an, ob die gewerblichen Verfahren und Erfahrungen in irgendeiner Weise geschützt sind. M. E. kann sich die vorgenannte Vorschrift nur auf nicht geschützte Verfahren und Erfahrungen beziehen, da bei geschützten Verfahren, deren Auswertung im Ausland vorgenommen wird, die Leistung nicht steuerbar ist³⁾. D. h., daß z. B. die sogen. know how-Gewährung eines inländischen Unternehmers an einen ausländischen Auftraggeber wohl steuerbar, aber durch die vorgenannte Vorschrift steuerbefreit ist.

Voraussetzung für die Steuerfreiheit nach § 8 Abs. 1 Nr. 2 UStG 1967 ist, daß die Leistung zur Auswertung im Ausland bestimmt ist.

Deshalb hat die Finanzverwaltung⁴⁾ z. B. die Steuerbefreiung für die Leistung eines demoskopischen Instituts abgelehnt, da die Leistung nicht zur Auswertung im Ausland bestimmt war, sondern zur Steigerung des Absatzes eines Markenartikels des ausländischen Auftraggebers im Inland diente.

d) Leistungen bei der Ausfuhr, Durchfuhr und Einfuhr

Nach § 8 Abs. 1 Nr. 3 UStG 1967 ist die Beförderung, der Umschlag und die Lagerung von Gegenständen der Ausfuhr,

1) Eine ähnliche Regelung, mit Ausnahme der Befreiung für die Datenverarbeitung, ergab sich bereits aus § 27 a UStDB 1951, siehe auch Heinze, B., Das Neunte Gesetz zur Änderung des UmsStG, in: UStR 1957, S. 183.

2) BStBl. 1968 I S. 401.

3) So auch Plückebaum - Malitzky, a.a.O., 10. Aufl., Anm. 10 zu § 8.

4) Ergebnis der süddeutschen USt-Gruppenleiterbesprechung im Oktober 1968, Juretzek, Kommentar Teil 5 § 8 Abs. 1 S. 9.

der Durchfuhr und der Einfuhr, die Besorgung dieser Leistungen sowie die Besorgung der Versicherung der bezeichneten Gegenstände steuerbefreit. Was darunter im einzelnen zu erfassen ist, ergibt sich aus § 8 der 6. UStDV¹⁾.

Beförderungen im grenzüberschreitenden Verkehr werden von der Befreiungsvorschrift nicht erfaßt²⁾.

Zu beachten ist noch, daß die im Rahmen eines zollamtlich bewilligten Freihafen-Veredelungsverkehrs oder einer zollamtlich besonders zugelassenen Freihafenlagerung bewirkten sonstigen Leistungen gem. § 3 Abs. 13 UStG 1967 von der Begünstigungsvorschrift des § 8 Abs. 1 Nr. 3 UStG 1967 ausgenommen sind.

e) Besorgung von Auslandsleistungen

§ 8 Abs. 1 Nr. 4 UStG 1967 unterscheidet sich von § 8 Abs. 1 Nr. 3 UStG 1967 dadurch, daß die Besorgung des Umschlages und der Lagerung von Gegenständen, wenn diese besorgten Leistungen im Ausland bewirkt werden, steuerfrei sind. Dies gilt auch für die Besorgung der Versicherung im Ausland beförderter, umgeschlagener oder gelagerter Gegenstände. D. h. in § 8 Abs. 1 Nr. 4 UStG 1967 fehlt die Beschränkung auf Gegenstände der Ausfuhr, Durchfuhr und der Einfuhr entsprechend § 8 Abs. 1 Nr. 3 UStG 1967³⁾.

Die Behandlung der Besorgung von Beförderungen ist, wenn die besorgte Leistung im Ausland bewirkt wird, bereits durch § 3 Abs. 11 Satz 1 UStG 1967 insoweit geregelt, daß diese Leistung als im Ausland ausgeführt gilt⁴⁾.

f) Leistungen der Handelsvertreter usw.

Gem. § 8 Abs. 1 Nr. 5 UStG 1967 sind die Leistungen der

1) Noch ausführlicher geregelt im BdF-Erl. v. 4.11.1968, StEK UStG 1967 § 3 Nr. 10.

2) Diese sind nach § 4 Nr. 5 UStG 1967 befreit.

3) Damit kann es sich also um jede Art von Gegenständen im Rahmen des Umschlages und der Lagerung handeln.

4) Siehe die Ausführungen auf S. 142 f.

Handelsvertreter, Handelsmakler, Schiffsmakler, Havariekommissare, Schiffs- und Güterbesichtiger¹⁾ steuerbefreit.

Bei dieser Befreiungsvorschrift verwendet der Gesetzgeber überwiegend handelsrechtliche Begriffe, d. h. bei Vorliegen der handelsrechtlichen Eigenschaft wird dies auch umsatzsteuerrechtlich anerkannt.

Handelsvertreter ist gem. §§ 84 ff. HGB ein selbständiger Gewerbetreibender, der ständig damit betraut ist, für einen anderen Unternehmer Geschäfte zu vermitteln oder in dessen Namen abzuschließen. In der Praxis taucht insbesondere bei Reisebüroleistungen die Frage auf, ob Reisebüros als Handelsvertreter auftreten können²⁾. Der BdF hat in seinem Erl. v. 29.12.1969³⁾ geregelt, welche Tätigkeiten der Reisebüros als Handelsvertreterleistung anzusehen sind und welche Voraussetzungen hierfür vorliegen müssen⁴⁾. Ohne weiter auf den Inhalt des vorgenannten Erlasses einzugehen, muß aber zumindest gesagt werden, daß, bedingt durch meine abweichende Auffassung gegenüber der des BdF über das Vorliegen einer Vermittlungstätigkeit⁵⁾ bzw. einer einheitlichen Leistung⁶⁾ sich auch hier zwangsläufig Änderungen ergeben. Insbesondere dadurch, daß i.d.R. bei Pauschalreisen das Reiseunternehmen weder gegenüber dem Kunden noch z. B. gegenüber dem ausländischen Hotelier als Handelsvertreter anzusehen ist⁷⁾.

1) Gem. § 28 Abs. 1 Nr. 4 UStDB 1951 wurden nur bestimmte Leistungen der Schiffsmakler erfaßt.

2) Z.B. werden IATA-Agenten, die Flugkarten für ausländische Luftverkehrsunternehmen verkaufen, als Handelsvertreter angesehen (vgl. u.a. OFD Berlin, RdVfg. v. 11.11.1969, DB 1969 S. 2311).

3) BStBl. 1970 I S. 168.

4) Vgl. auch die ausführliche Stellungnahme bei Eckhardt - Weiß, a.a.O., Anm. 58 ff. zu § 8; sowie das U. des FG Baden-Württemberg v. 9.5.1972, UStR 1972 S. 254, das i.S. des vorgenannten BdF-Erlasses entschied.

5) Siehe S. 63 ff.

6) Siehe S. 81 ff.

7) Brunk, H.J., a.a.O., UStR 1972, S. 358, übersieht dieses Problem vollständig und kommt dadurch zu dem falschen Ergebnis, daß das Reisebüro, wenn es ein Entgelt unmittelbar vom ausländischen Leistungsträger erhält, Handelsvertreter i.S. des § 8 Abs. 1 Nr. 5 UStG 1967 ist.

Allerdings kann in bestimmten Fällen, z. B. dann, wenn das inländische Reisebüro ständig damit beauftragt wird, für ein ausländisches Reiseunternehmen Reisen zu vermitteln, bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen, ein Handelsvertreterverhältnis vorliegen¹⁾.

Nach § 93 HGB ist Handelsmakler, wer gewerbsmäßig Verträge über Gegenstände des Handelsverkehrs vermittelt. Nach den §§ 93 ff. HGB wird ebenfalls bestimmt, wer Schiffsmakler ist²⁾. Allerdings fallen Leistungen der Schiffsmakler, die in der Vermittlung von Verträgen über Schiffskäufe und in der Vermittlung von Aufträgen über Schiffsneubauten bestehen, nicht unter die Befreiung³⁾.

Unter Havariekommissar versteht man den selbständigen Vertreter eines Versicherers, der zugleich Beauftragter des Schiffers in Schadensfällen ist⁴⁾.

Schiffs- und Güterbesichtiger (§ 610 HGB) sind vereidigte Sachverständige, die von den an Schiff und Ladung beteiligten Stellen beauftragt werden, Schiffe und Ladungen zu besichtigen und Schäden zu begutachten⁵⁾.

g) Leistungen der Hafenbetriebe

Gem. § 8 Abs. 1 Nr. 6 UStG 1967 sind die Leistungen der

-
- 1) So z.B. bei der Vermittlung des Verkaufs von Flugkarten für ausländische Fluggesellschaften (BdF-Erl. v. 1.12.1969, UStR 1970 S. 44; sowie OFD Düsseldorf, Vfg. v. 6.8.1970, Juretzek, Kommentar Teil 5 § 8 Abs. 1 S. 13) oder die Vermittlung des Verkaufs von ausländischen Benzingutscheinen (BdF-Schreiben v. 30.7.1968 an den Bundesverband des Privaten Bankgewerbes e.V., UStR 1968 S. 264).
 - 2) Der BdF-Erl. v. 27.9.1963, UStR 1964 S. 48, bestimmt, daß im Gegensatz zum Handelsmakler, der nur von Fall zu Fall tätig wird, der Schiffsmakler auch ständig mit der Betreuung eines Schiffes vertraglich betraut sein kann.
 - 3) So auch Plückebaum - Malitzky, a.a.O., 10. Aufl., Anm. 54/2 zu § 8.
 - 4) Vgl. zur Klarstellung den BdF-Erl. v. 14.2.1968, BStBl. 1968 I S. 401, zu § 8 Abs. 1 Nr. 5 UStG 1967.
 - 5) Vgl. BdF-Erl. v. 14.2.1968, BStBl. 1968 I S. 401, zu § 8 Abs. 1 Nr. 5 UStG 1967.

Hafenbetriebe sowie die Besorgung dieser Leistungen steuerfrei. Hierunter fallen die Leistungen und die Besorgung von Leistungen von Betrieben, die im unmittelbaren Zusammenhang mit der Zweckbestimmung eines Hafens erbracht werden. Dagegen werden die Leistungen sonstiger Betriebe, die in einem Hafen betrieben werden, nicht erfaßt, auch wenn der Zusammenhang mit dem Schiffsverkehr vorliegt¹⁾.

h) Schleppen, Lotsen und Bergen

Das Schleppen, Lotsen und Bergen sowie die Besorgung dieser Leistungen sind gem. § 8 Abs. 1 Nr. 7 UStG 1967 steuerbefreit. Aus dem Wortlaut des Gesetzes ergibt sich nicht, welche Objekte darunter erfaßt werden. Der BdF²⁾ bestimmt, daß es sich um Befreiungen im Bereich der Schifffahrt handelt. Dabei wird das Schleppen aufgrund eines Frachtvertrages i. S. des § 556 HGB oder eines Dienstvertrages bewirkt. Wird ein Schiff auf See sowie auf See- und Binnenwasserstraßen von einem orts- und schifffahrtkundigen Berater geleitet, der dieser Tätigkeit berufsmäßig aufgrund behördlicher Zulassung oder Lotsenpatent nachgeht, liegt Lotsen vor. Alle Leistungen für ein See- oder Binnenschiff, seine Besatzung oder Ladung, die den Anspruch auf Berge- oder Hilfslohn nach § 740 HGB begründen, fallen unter den Begriff des Bergens.

Ob die Rechtsprechung der Auslegung des BdF folgen wird, bleibt abzuwarten. Der Wortlaut des Gesetzes läßt aber eher darauf schließen, daß auch andere Leistungen, die unter den Begriff des Schleppens, Lotsens oder Bergens fallen, befreit werden³⁾.

1) Vgl. Plückerbaum - Malitzky, a.a.O., 10. Aufl., Anm. 61 zu § 8.

2) BdF-Erl. v. 14.2.1968, BStBl. 1968 I S. 401.

3) Z.B. das Bergen von beschädigten Fahrzeugen auf dem Land, u.U. auch der Lotsendienst durch Automobilclubs in Großstädten.

i) Leistungen zur Auswertung im Ausland

Gem. § 8 Abs. 1 Nr. 9 UStG 1967 sind sonstige Leistungen, die im Ausland ausgewertet werden, steuerbefreit, wenn der Unternehmer nachweist, daß er für diese Leistungen ausländische USt entrichtet hat. Diese Vorschrift dient dazu, mögliche Doppelbesteuerungen zu vermeiden¹⁾. Gem. § 3 Abs. 10 UStG 1967 sind z. B. sonstige Leistungen, die in einem positiven Tun bestehen, auch wenn sie im Ausland ausgewertet werden, im Inland zu besteuern, wenn die entscheidende Betätigung zum Erfolg (Leistungserfüllung) im Inland vorgenommen wird²⁾. In Ländern, die aber bereits den nach den EWG-Bestimmungen³⁾ geregelten Ort einer Dienstleistung in ihr UStG aufgenommen haben, gilt als Ort einer Dienstleistung der Ort, an dem der geleistete Dienst, das abgetretene oder überlassene Recht oder der Gegenstand verwendet oder ausgewertet wird⁴⁾. Das bedeutet, daß in solchen Ländern z. B. die im Inland erbrachte, aber im Ausland ausgewertete Leistung ebenfalls zur USt herangezogen wird.

Für den in § 8 Abs. 1 Nr. 9 UStG 1967 geregelten Fall hat der deutsche Gesetzgeber nun wenigstens mittels Steuerbefreiung eine Doppelbesteuerung vermieden⁵⁾. Damit ist aber die totale Vermeidung einer Doppelbesteuerung nicht erreicht worden, denn eine Befreiung tritt nach der vorgenannten Vorschrift nur bei den sonstigen Leistungen ein, die gegenüber ausländischen Auftraggebern bewirkt werden.

1) Vgl. hierzu Schmidt - Burgk, K., Ausfuhr in der Mehrwertsteuer, in: UStR 1968, S. 5

2) Vgl. die Ausführungen auf S. 101 ff.

3) Art. 6 Abs. 2 der Zweiten EWG-Richtlinie v. 11.4.1967, Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften 1967, S. 1303.

4) Der in der Zweiten EWG-Richtlinie ausgesprochenen Empfehlung zur Regelung des Orts einer Dienstleistung ist der deutsche Gesetzgeber noch nicht gefolgt.

5) Damit kommt der deutsche Gesetzgeber insoweit auch der in der Zweiten EWG-Richtlinie geforderten Vermeidung einer Doppel- bzw. Nichtbesteuerung nach.

j) Buchnachweis

Die in § 8 Abs. 1 bis 3 UStG 1967 bezeichneten Voraussetzungen müssen gem. § 8 Abs. 4 UStG 1967 buchmäßig nachgewiesen werden. Wie der buchmäßige Nachweis zu führen ist, kann der BdF durch Rechtsverordnung bestimmen. Durch die 2. UStDV v. 11.10.1967¹⁾ hat der BdF von dieser Ermächtigung Gebrauch gemacht und in § 2 entsprechende Regelungen getroffen. Darüber hinaus hat der BdF in seinem Erl. v. 11.11.1967²⁾ eingehend erläutert, was sich aus den Aufzeichnungen in bezug auf Art und Umfang der in § 8 UStG 1967 aufgeführten Leistungen ergeben muß.

Gem. dem vorgenannten Erl. können die Finanzämter unter bestimmten Voraussetzungen gestatten, daß steuerlich zuverlässige Unternehmer den buchmäßigen Nachweis in anderer, dem Rechnungswesen ihres Unternehmens besser angepaßten Weise erbringen können.

4. Leistungen für Wasserfahrzeuge der Seeschifffahrt

Durch die Vorschrift des § 4 Nr. 4 UStG 1967 sind außer den Lieferungen auch die Umbauten, Instandsetzungen, Vercharterungen und Vermietungen von Wasserfahrzeugen für die Seeschifffahrt, die dem Erwerb durch die Seeschifffahrt zu dienen bestimmt sind, von der USt befreit.

In seinem Erl. v. 14.2.1968 hat der BdF³⁾ nähere Einzelheiten geregelt, u. a. was unter den einzelnen Begriffen zu verstehen ist und daß nur Leistungen für ganz bestimmte Wasserfahrzeuge von der Befreiung erfaßt werden.

Umbau- und Instandsetzungsarbeiten, die durch Subunternehmer für die Werften durchgeführt werden, sind nicht nach § 4 Abs. 4 UStG 1967 befreit⁴⁾.

1) BStBl. 1967 I S. 364, geändert durch VO v. 19.5.1971, BGBl. 1971 I S. 688, und v. 17.4.1972, BGBl. 1972 I S. 611.

2) BStBl. 1967 I S. 384.

3) BStBl. 1968 I S. 401.

4) Vgl. BdF-Erl. v. 23.11.1968, StEK UStG 1967 § 4 Ziff. 4 Nr. 8.

Da die Befreiungsvorschrift nur eingreift, wenn die Leistungen gegenüber Unternehmen erbracht werden, deren Wasserfahrzeuge für die Seeschifffahrt bestimmt sind, hat sie kaum Bedeutung. Denn solche Unternehmen erbringen selbst durch die Seeschifffahrt überwiegend nicht steuerbare Leistungen, die den Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1 UStG 1967 nicht einschränken¹⁾.

5. Grenzüberschreitender Güterbeförderungsverkehr

Gem. § 4 Nr. 5 UStG 1967 ist die Beförderung von Gegenständen im grenzüberschreitenden Beförderungsverkehr und im internationalen Eisenbahnfrachtverkehr sowie die Besorgung dieser Leistungen steuerfrei²⁾. Im alten UStG (1951) war eine entsprechende Regelung nicht vorgesehen. Diese Vorschrift dient der Vereinfachung, denn wegen § 3 Abs. 10 Satz 2 UStG 1967 müßten alle Entgelte für die Beförderung aufgeteilt werden. Allerdings fällt der Personenverkehr nicht unter die Befreiungsvorschrift des § 4 Nr. 5 UStG 1967.

Grenzüberschreitender Verkehr liegt nur vor, wenn sich die Beförderungsleistung sowohl auf das Inland als auch auf das Ausland erstreckt. Mit welchen Beförderungsmiteln die Beförderung durchgeführt wird, ist unerheblich.

Weitere Einzelheiten sind in § 7 der 6. UStDV und im BdF-Erl. v. 4.11.1968³⁾ geregelt. U. a. ist geregelt, daß Beförderungen von Gegenständen im grenzüberschreitenden Beförderungsverkehr, deren Absende- und Bestimmungsort im Inland liegen und die ausländisches Gebiet nur im Wege der Durchfuhr berühren, nicht nach § 4 Nr. 5 UStG 1967 befreit sind. Das gleiche gilt in Fällen der nachträglichen Verfügung⁴⁾.

1) Ausnahme z. B. bei ausländischen Unternehmern, die nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt sind.

2) Weitere Befreiungen sind vorgesehen, siehe Schlienkamp, A., Der Regierungsentwurf eines Zweiten Umsatzsteuer-Änderungsgesetzes (Teil I), in: UStR 1971, S. 212.

3) StEK UStG 1967 § 3 Nr. 10.

4) Vgl. § 7 Nr. 2 der 6. UStDV.

Gem. § 3 Abs. 13 UStG 1967 findet in den Fällen der Beförderung von Gegenständen, die im Anschluß an einen zollamtlich bewilligten Freihafen-Veredelungsverkehr oder eine zollamtlich besonders zugelassene Freihafen-lagerung vom Freihafen in das Inland bewirkt werden, die Vorschrift des § 4 Nr. 5 UStG 1967 keine Anwendung.

6. Befreiungen nach § 4 Nr. 6 bis 26 UStG 1967

Die in § 4 Nr. 6 bis 26 UStG 1967 genannten Befreiungsvorschriften führen grundsätzlich gem. § 15 UStG 1967 zu einer Kürzung des Vorsteuerabzugs. Deshalb treten gegenüber den nicht steuerbaren bzw. den steuerbefreiten Leistungen, die nicht den Vorsteuerabzug einschränken, nachteilige Folgen insoweit ein, als die nicht abzugsfähigen Vorsteuerbeträge für den Unternehmer Kosten darstellen.

Da solche befreiten Leistungen sowieso kaum im grenzüberschreitenden Leistungsverkehr vorkommen, sind sie nicht weiter von Bedeutung. Deshalb taucht in der Praxis die Frage, nicht steuerbare oder steuerbefreite Leistung, auch nicht auf. In Ausnahmefällen könnte eine Feststellung dann von Bedeutung sein, wenn solche Leistungen tatsächlich durch den Unternehmer im Ausland bewirkt werden, denn dann würde ein entsprechender Vorsteuerabzug in Frage kommen, während dies (wie oben erwähnt) nicht in Frage kommt, wenn der Unternehmer auf diese Feststellung verzichtet, weil die Leistung sowieso steuerbefreit ist.

II. Umsatzsteuerkürzungen

1. Allgemeines

Aufgrund der besonderen Lage West-Berlins hat der Gesetzgeber besondere Kürzungsansprüche von der Umsatzsteuer-

schuld im BerlinFG¹⁾ zugelassen, die, wie auch bei einem Teil der Steuerbefreiungen, nicht zur Kürzung des Vorsteuerabzugs führen. Obwohl noch an anderen Stellen des UStG 1967 der Kürzung ähnliche Regelungen getroffen sind²⁾, sollen nur die Kürzungsansprüche nach dem BerlinFG behandelt werden, da im BerlinFG noch besondere Voraussetzungen an den Ort der sonstigen Leistung gestellt werden.

2. Kürzungsansprüche aufgrund des BerlinFG

a) Gemeinsame Voraussetzungen

Sowohl bei den Kürzungsansprüchen des Berliner Unternehmers nach § 1 BerlinFG als auch bei denen des westdeutschen Unternehmers nach § 2 BerlinFG werden folgende gemeinsame Voraussetzungen verlangt:

Es muß sich um einen Berliner Unternehmer handeln, der an westdeutsche Unternehmer bestimmte sonstige Leistungen im Rahmen seines Unternehmens in Berlin (West) erbringt. Dabei werden an dieser Stelle nur die Begriffe des "Berliner Unternehmers", des "westdeutschen Unternehmers" und "im Rahmen seines Unternehmens" behandelt. Die sonstigen Leistungen und wo und wie sie erbracht sein müssen, werden bei den Kürzungsvorschriften dargestellt.

aa) Berliner Unternehmer

Gem. § 5 Abs. 1 Nr. 1 BerlinFG ist Berliner Unternehmer ein Unternehmer, der seine Geschäftsleitung in Berlin(West)

1) Gesetz zur Förderung der Berliner Wirtschaft v. 29.10.1970, BGBl. 1970 I S. 1482. Ähnliche Regelungen ergaben sich bereits durch das vorher gültige Berlinhilfegesetz v. 1.10.1968, BGBl. 1968 I S. 1049.

2) Z.B. die ermäßigten Steuersätze in § 12 UStG.

hat, auch mit seinen im übrigen Geltungsbereich dieses Gesetzes belegenen Betriebsstätten; aber nur dann, wenn diese nicht das Umsatzgeschäft mit einem anderen Berliner Unternehmer im eigenen Namen abschließen und dadurch westdeutsche Unternehmer i. S. des BerlinFG sind. Ein Berliner Unternehmer ist gem. § 5 Abs. 1 Nr. 2 BerlinFG auch eine in Berlin (West) belegene Betriebsstätte eines Unternehmers, wenn er seine Geschäftsleitung im übrigen Geltungsbereich dieses Gesetzes oder im Ausland hat.

bb) Westdeutscher Unternehmer

Gem. § 5 Abs. 2 BerlinFG ist westdeutscher Unternehmer, wenn die in den Nr. 1, 2, 3 oder 4 genannten Voraussetzungen erfüllt sind. Dabei werden auch Unternehmer erfasst, die nicht ihre Geschäftsleitung im übrigen Geltungsbereich des Gesetzes haben.

cc) Beschränkung auf den Unternehmensbereich

Die Kürzungsansprüche werden nur gewährt, wenn der Berliner Unternehmer die sonstigen Leistungen im Rahmen seines Unternehmens und für das Unternehmen des westdeutschen Unternehmers ausgeführt hat (§ 3 BerlinFG). Dabei bleibt die Sonderregelung nach § 5 Abs. 2 Nr. 4 BerlinFG unberührt.

b) Kürzungsansprüche des Berliner Unternehmers

aa) Begünstigte sonstige Leistungen

Die Kürzungsansprüche des Berliner Unternehmers für sonstige Leistungen sind in § 1 Abs. 3, 4, 5 und 6 BerlinFG geregelt.

(1) Werkleistungen

Nach § 1 Abs. 3 BerlinFG führen Werkleistungen (Be- oder Verarbeitung von Gegenständen), die durch einen Berliner Unternehmer für einen westdeutschen Unternehmer ausgeführt werden, zu einem Kürzungsanspruch seiner USt um 4,5 v. H. des für diese Leistungen vereinbarten Entgelts. Voraussetzung hierfür ist, daß die Gegenstände in Berlin (West) bearbeitet oder verarbeitet worden und in den übrigen Geltungsbereich des Gesetzes gelangt sind.

(2) Vermietung und Verpachtung von Gegenständen

Ein Berliner Unternehmer ist gem. § 1 Abs. 4 BerlinFG berechtigt, seine USt um 4,5 v. H. des vereinbarten Entgelts für an westdeutsche Unternehmer vermietete oder verpachtete Gegenstände zu kürzen. Die Gegenstände müssen nach dem 31.12.1961 in Berlin (West) hergestellt sein und im übrigen Geltungsbereich des Gesetzes genutzt werden.

(3) Überlassung von Filmen zur Auswertung

Gem. § 1 Abs. 5 BerlinFG ist ein Berliner Unternehmer berechtigt, bei Überlassung von Filmen, Tonnegativen oder Mischbändern von Synchronfassungen an westdeutsche Unternehmer zur Auswertung im übrigen Geltungsbereich dieses Gesetzes 4,5 v. H. des für die Überlassung der Auswertung vereinbarten Entgelts von der USt zu kürzen. Die Gegenstände müssen nach dem 31.12.1961 in Berlin (West) hergestellt worden sein. Als Auswertung ist die Überlassung der Gegenstände an Filmtheater und die Ausstrahlung durch Rundfunkanstalten zu verstehen.

(4) Sonstige Leistungen

Durch das BerlinFG sind in § 1 Abs. 6 weitere Kürzungsansprüche für folgende sonstigen Leistungen eines Berliner Unternehmers für einen westdeutschen Unternehmer eingefügt worden:

- "1. die technische und wirtschaftliche Beratung und Planung für Anlagen im übrigen Geltungsbereich dieses Gesetzes einschließlich der Anfertigung von Konstruktions-, Kalkulations- und Betriebsunterlagen und der Überwachung der Ausführung, wenn der Unternehmer hierbei ausschließlich oder zum wesentlichen Teil in Berlin (West) tätig geworden ist;
2. die Überlassung von gewerblichen Verfahren, Erfahrungen und Datenverarbeitungsprogrammen, die ausschließlich oder zum wesentlichen Teil in Berlin (West) entwickelt oder gewonnen worden sind;
3. die Datenverarbeitung mit in Berlin (West) installierten Anlagen;
4. die Überlassung von in Berlin (West) selbst hergestellten Entwürfen für Werbezwecke, Modellskizzen und Modelfotografien;
5. die unmittelbar mit dem Betrieb Berliner Film- und Fernsehateliers verbundenen Leistungen für die Herstellung von Bild- und Tonträgern, sofern diese zur Auswertung im übrigen Geltungsbereich dieses Gesetzes bestimmt sind; das gilt nicht für Film- und Fernsehateliers, die von juristischen Personen des öffentlichen Rechts oder in der Form privatrechtlicher Gesellschaften betrieben werden, deren Anteile nur juristischen Personen des öffentlichen Rechts gehören und deren Erträge nur diesen juristischen Personen zufließen;
6. die Überlassung von Vorabdruckrechten und Nachdruckrechten, auch zur auszugsweisen Wiedergabe, an den in Berlin (West) selbst verlegten und in Berlin (West)

hergestellten Werken an Verlage, Buchgemeinschaften und Rundfunkanstalten im übrigen Geltungsbereich dieses Gesetzes."

Der Kürzungsanspruch des Berliner Unternehmers von seiner USt beträgt bei allen in § 1 Abs. 6 BerlinFG genannten sonstigen Leistungen 6 v. H. des für diese Leistungen vereinbarten Entgelts.

Bei einem Teil der genannten sonstigen Leistungen erfolgt die Zuordnung der Erbringung in Berlin - wie auch bei der Zuordnung Inland-Ausland - danach, wo der Unternehmer ausschließlich oder zum wesentlichen Teil tätig geworden ist¹⁾.

bb) Erhöhung des Kürzungsanspruchs

Der v.H.-Satz der Kürzung für Werkleistungen und der Vermietung und Verpachtung von Gegenständen in Höhe von 4,5 v. H. erhöht sich gem. § 1 Abs. 7 BerlinFG auf 5 v. H., wenn die Gegenstände von einem Berliner Unternehmer hergestellt oder die Werkleistungen von einem Berliner Unternehmer ausgeführt worden sind. Voraussetzung hierzu ist, daß die Berliner Wertschöpfung²⁾ im vorletzten Wirtschaftsjahr mehr als 50 v. H. des auf Berlin (West) entfallenden wirtschaftlichen Umsatzes betragen hat. Betrug die Berliner Wertschöpfung mehr als 65 v. H. des auf Berlin (West) entfallenden wirtschaftlichen Umsatzes im vorletzten Wirtschaftsjahr, erhöht sich die Kürzung auf 6 v. H. Zur Inanspruchnahme der erhöhten Kürzung ist ein besonderer Antrag nach einem bestimmten Muster zu stellen.

1) D.h. wo der Unternehmer die entscheidende Betätigung zum Erfolg vorgenommen hat, siehe S. 101 ff.

2) Vgl. hierzu § 6 a BerlinFG.

cc) Weitere Voraussetzungen

(1) Herstellung in Berlin (West)

Bei verschiedenen der begünstigten sonstigen Leistungen¹⁾ ist Voraussetzung, daß die Gegenstände in Berlin (West) hergestellt, bearbeitet oder verarbeitet wurden. Gem. § 6 Abs. 1 BerlinFG liegt eine Herstellung in Berlin (West) vor, wenn nach der Verkehrsauffassung durch eine Bearbeitung oder Verarbeitung in Berlin (West) ein Gegenstand anderer Marktgängigkeit entstanden ist; es sei denn, daß der Gegenstand in Berlin (West) nur geringfügig behandelt worden ist. Das Gesetz²⁾ nennt Beispiele, was nicht unter Bearbeitung oder Verarbeitung fällt.

Weitere Voraussetzung³⁾ ist, daß die Berliner Wertschöpfung⁴⁾ des Berliner Unternehmers, der den Gegenstand bearbeitet oder verarbeitet, im vorletzten Wirtschaftsjahr mindestens 10 v. H. des auf Berlin (West) entfallenden wirtschaftlichen Umsatzes betragen hat. Für Werkleistungen gilt dies entsprechend (§ 6 Abs. 3 BerlinFG). Es liegt eine Werkleistung durch einen Berliner Unternehmer auch dann vor, wenn dieser die Werkleistung ganz oder teilweise von einem anderen Berliner Unternehmer ausführen läßt.

Gem. § 6 Abs. 4 BerlinFG gelten Filme als in Berlin (West) hergestellt, wenn die Atelieraufnahmen ausschließlich in Berliner Atelierbetrieben und die technischen Leistungen (Schnitt, Musikaufnahmen, Mischung und Massenkopien) ausschließlich in Berliner filmtechnischen Betrieben durchgeführt worden sind. Als in Berlin (West)

1) Bei § 1 Abs. 4, 5 und teilweise Abs. 6 BerlinFG sowie auch bei den Werkleistungen nach § 1 Abs. 3 BerlinFG.

2) § 6 Abs. 1 BerlinFG.

3) § 6 Abs. 2 BerlinFG.

4) § 6 a BerlinFG.

hergestellt gelten Tonnegative und Mischbänder von Synchronfassungen, wenn die Durchführung der technischen Leistungen ausschließlich in Berlin (West) erfolgt ist.

(2) Buchmäßiger Nachweis

Gem. § 1 Abs. 8 BerlinFG sind die Voraussetzungen für die Kürzungen beleg- und buchmäßig nachzuweisen. Die Voraussetzungen an den Belegnachweis ergeben sich aus § 8 BerlinFG (Ursprungsbescheinigung) und § 9 BerlinFG (Versendungs- und Beförderungsnachweis). In begründeten Fällen kann das FA auf Antrag zulassen, daß der Versendungs- und Beförderungsnachweis durch andere Belege geführt wird (§ 9 Abs. 3 BerlinFG).

Welche Anforderungen an den buchmäßigen Nachweis gestellt werden, ergibt sich aus § 10 BerlinFG.

Auch hier kann das FA gestatten, daß der Unternehmer den buchmäßigen Nachweis in anderer Weise erbringt (§ 10 Abs. 3 BerlinFG).

c) Kürzungsansprüche des westdeutschen Unternehmers

Hier erübrigen sich ausführliche Erläuterungen, da für die Kürzungsansprüche des westdeutschen Unternehmers (§ 2 BerlinFG) die gleichen Voraussetzungen wie beim Berliner Unternehmer (§ 1 BerlinFG) verlangt werden. Die Höhe des Kürzungsanspruches des westdeutschen Unternehmers beträgt allerdings für alle sonstigen Leistungen, die ein Berliner Unternehmer an ihn erbringt, 4,2 v. H., während dies beim Berliner Unternehmer 4,5 v. H. bzw. 6 v. H. sind. Ferner enthält § 2 BerlinFG keine Regelung zur Erhöhung des Kürzungsanspruches wie in § 1 Abs. 7 BerlinFG. Der beleg- und buchmäßige Nachweis entsprechen sich.¹⁾

1) Siehe § 2 Abs. 7 BerlinFG zu § 1 Abs. 8 BerlinFG.

III. Erlaß der Umsatzsteuer

1. Erlaß der Umsatzsteuer für Beförderungen im Luftverkehr

a) Ermächtigung

§ 26 Abs. 3 UStG 1967 spricht dem BdF die Ermächtigung aus, bestimmte Beförderungsleistungen im Luftverkehr zu erlassen¹⁾. Ein Erlaß ist dann ausgeschlossen, wenn der Unternehmer in seinen Rechnungen die USt gesondert ausweist.

b) Beförderungen im grenzüberschreitenden Beförderungsverkehr mit Luftfahrzeugen

Gem. § 26 Abs. 3 Nr. 1 UStG 1967 kann der BdF anordnen, die Steuer für die Umsätze für Beförderungen im grenzüberschreitenden Beförderungsverkehr mit Luftfahrzeugen zu erlassen. Für Beförderungen durch Luftverkehrsunternehmen mit Sitz im Ausland gilt dies einschränkend nur dann, wenn in dem Land, in dem sie ihren Sitz haben, keine USt oder ähnliche Steuer von Luftverkehrsunternehmen der BRD erhoben wird. Normalerweise ist der grenzüberschreitende Beförderungsverkehr durch § 3 Abs. 10 Satz 2 UStG 1967 insoweit geregelt, daß der inländische Teil der Leistung steuerbar ist. Dies gilt auch für Beförderungen im Luftverkehr, da der Luftraum auch zum Inland gehört.

Praktische Auswirkung hat die Ermächtigung zum Steuererlaß aber nur für Personenbeförderungen im grenzüberschreitenden Beförderungsverkehr, da bereits nach § 4 Nr. 5 UStG 1967 die Beförderungen von Gegenständen im grenzüberschreitenden Beförderungsverkehr steuerbefreit sind.

1) Die gleiche Regelung ergab sich bereits aus § 28 Abs. 3 Ziff. 1 und 2 UStG 1951.

Der BdF hat in seinem Erl. v. 15.1.1968¹⁾ von der Ermächtigung Gebrauch gemacht und darin weitere Einzelheiten geregelt.

c) Beförderungen im Luftverkehr mit Berlin (West)

Gem. § 26 Abs. 3 Nr. 2 UStG 1967 ist der BdF ermächtigt, die Steuer für die Umsätze für Beförderungen im Luftverkehr mit Berlin (West) zu erlassen, und zwar solange, wie sich aus der gegenwärtigen Stellung Berlins (West) für den Luftverkehr Besonderheiten ergeben. Da der Luftraum zwischen dem Bundesgebiet und Berlin (West) als Inland²⁾ gilt, sind solche Umsätze normalerweise steuerpflichtig. § 4 Nr. 5 UStG 1967 greift nicht ein, da es sich nicht um einen grenzüberschreitenden Beförderungsverkehr handelt. Damit hat die Ermächtigung sowohl für den Personen- als auch für den Güterbeförderungsverkehr im Berlinverkehr Bedeutung.

Von der Ermächtigung hat der BdF durch Erl. v. 15.1.1968³⁾ Gebrauch gemacht und darin Einzelheiten geregelt. Im Erl. war eine Beschränkung des Begünstigungszeitraumes (nach dem 31.12.1967 bis vor dem 1.1.1970) enthalten, diese ist durch BdF-Erl. v. 24.11.1969⁴⁾ aufgehoben.

Bei Erfüllung der in dem BdF-Erl. v. 15.1.1968 (s. o.)

1) BStBl. 1968 I S. 290. Wesentliche Regelungen sind:

1. Gesonderter Erlaß der Steuer für jede Luftverkehrsgesellschaft;
2. Frühere Erlasse zu § 28 Abs. 3 Ziff. 1 UStG 1951 haben weiterhin Gültigkeit;
3. Zwischenlandungen und Unterbrechungen schließen nur in bestimmten Fällen den Steuererlaß aus.

2) Auch soweit es den Luftraum der DDR berührt.

3) BStBl. 1968 I S. 290. Wichtige Punkte sind:

1. Begünstigt sind die Leistungen zwischen dem Abflughafen im Bundesgebiet und dem Zielflughafen in Berlin (West) und umgekehrt;
2. Zwischenlandungen schließen nur in bestimmten Fällen den Steuererlaß aus.

4) BdF-Erl. v. 24.11.1969, StEK UStG 1967 § 26 Abs. 3 Nr. 3.

genannten Voraussetzungen gilt der Steuererlaß nach § 26 Abs. 3 Nr. 2 UStG 1967 auch für die Besorgung von Beförderungsleistungen im Luftverkehr mit Berlin (West)¹⁾.

2. Erlaß der Umsatzsteuer im Dienstleistungsverkehr zwischen der BRD und der DDR

a) Allgemeines

Gem. § 26 Abs. 4 UStG 1967 hat der Gesetzgeber der Bundesregierung mit Zustimmung des Bundesrates die Ermächtigung erteilt - durch allgemeine Verwaltungsvorschriften - für den innerdeutschen Dienstleistungsverkehr zwischen den Währungsgebieten der DM und der Mark der DDR einen vollen oder teilweisen Steuererlaß auszusprechen.

Grundsätzlich gehört das Gebiet der DDR zum umsatzsteuerrechtlichen Inland²⁾. Leistungen, die im Gebiet des Inlands, also auch der DDR, getätigt werden, sind damit steuerbar. Darüber hinaus sind auch Leistungen an Auftraggeber, die ihren Sitz in der DDR haben, nicht nach § 8 UStG 1967 befreit, da es sich nicht um ausländische Auftraggeber handelt.

Der BFH³⁾ hat aber entschieden, daß keine umsatzsteuerliche Mehrbelastung eintreten dürfe, wenn Umsätze bereits in der SBZ oder in Berlin (Ost)⁴⁾ mit einer Abgabe belegt sind, die als USt anzusehen ist⁵⁾.

b) Dienstleistungsverkehr zwischen der BRD und der DDR

Von der Ermächtigung des § 26 Abs. 4 UStG 1967 hat der

-
- 1) BdF-Erl. v. 20.5.1968, StEK UStG 1967 § 26 Abs. 3 Nr. 2.
 - 2) Siehe S. 15 ff., sowie BFH-U. v. 22.11.1962, StRK UStG § 1 Ziff. 1 R. 312.
 - 3) BFH-U. v. 19.7.1962, BStBl. 1962 III S. 525.
 - 4) Heute zusammengefaßt in DDR.
 - 5) Die Finanzverwaltung (u.a. OFD Berlin, Vfg. v. 1.11.1971, UStR 1972 S. 29) hält diese Regelung auch nach dem Inkrafttreten des UStG 1967 für anwendbar.

BdF im Einvernehmen mit dem Bundesminister für Wirtschaft durch Erl. v. 5.1.1968¹⁾ Gebrauch gemacht.

Danach ist für bestimmte Leistungen²⁾ für Auftraggeber im Währungsgebiet der DM-Ost keine USt zu erheben. Ferner können Unternehmer im Währungsgebiet der DM-West, an die von Unternehmern mit Sitz im Währungsgebiet der DM-Ost bestimmte Leistungen³⁾ bewirkt werden, ihre USt um 4 v. H. bzw. 5 v. H. des ihnen in Rechnung gestellten Entgelts kürzen.

Die vorgenannten Steuervergünstigungen wurden mit Wirkung ab 1.7.1970 durch den BdF-Erl. v. 8.5.1970⁴⁾ geändert. Nun ist geregelt, daß für Leistungen, für die nach dem o. a. Erlaß keine USt zu erheben war, an Stelle des in § 12 Abs. 1 UStG 1967 bezeichneten Steuersatzes (11 v. H.) der Steuersatz von 6 v. H. und an Stelle des in § 12 Abs. 2 UStG 1967 bezeichneten Steuersatzes (5,5 v. H.) der Steuersatz von 3 v. H. anzuwenden ist. Bei Leistungen, für die eine Kürzung ausgesprochen war, erhöhte sich der Kürzungsanspruch ab 1.5.1970 auf einheitlich 11 v. H.

Durch den Erl. v. 5.1.1968⁵⁾ wird außerdem keine USt für Beförderungsleistungen und Schleppleistungen im Güterverkehr zwischen den beiden Währungsgebieten, einschließlich der damit zusammenhängenden handelsüblichen Nebenleistungen, erhoben. Ergänzt wurde diese Vergünstigung durch den BdF-Erl. v. 25.4.1968⁶⁾, indem auch keine USt

1) BStBl. 1968 I S. 185.

2) Hierunter fallen steuerbare Leistungen, die der Dienstleistungsvereinbarung mit dem Währungsgebiet der DM-Ost (Anlage 6 zum Berliner Abkommen) unterliegen, sowie Lohnveredelungen (Bearbeitungen oder Verarbeitungen von Gegenständen oder Werkleistungen i.S. des § 3 Abs. 9 UStG 1967).

3) S.o.

4) BStBl. 1970 I S. 394.

5) BStBl. 1968 I S. 185.

6) BStBl. 1968 I S. 722.

für die Besorgung von Beförderungsleistungen und Schleppleistungen im Güterverkehr erhoben wird¹⁾.

Die Voraussetzungen der Vergünstigungen sind buch- und belegmäßig nachzuweisen²⁾.

Wegen der darüber hinaus geregelten Vergünstigungen für weitere Dienstleistungen wird auf die entsprechenden Erlasse verwiesen³⁾.

Insgesamt kann festgestellt werden, daß von den Vergünstigungen aufgrund der BdF-Erlasse nur bestimmte sonstige Leistungen erfaßt sind.

Bei allen angesprochenen Vergünstigungen bleibt mangels entgegenstehender Regelung der Vorsteuerabzug nach § 15 UStG 1967 in voller Höhe bestehen.

1) Für den Eisenbahnfrachtverkehr ist ebenfalls eine entsprechende Regelung getroffen.

2) Siehe hierzu BdF-Erl. v. 5.1.1968, BStBl. 1968 I S. 185, in dem Einzelheiten geregelt sind.

3) Siehe bei Felix - Benda, a.a.O., Anm. 13 ff. zu § 26; sowie Sölch - Ringleb - List - Müller, a.a.O., Anm. 33 ff. zu § 26.

G. Zusammenfassende Betrachtung und Ausblick

Bei dem sich teilweise zwangsläufig ergebenden Aufbau und dem Fortgang der Arbeit ist sicher erkennbar geworden, daß, bevor eine Beurteilung des Orts der sonstigen Leistung vorgenommen werden kann, zuerst die zuvor angesprochenen Voraussetzungen erfüllt sein müssen bzw. erst nach der Beurteilung der Vorfragen ein Ergebnis gefunden werden kann. So muß zuerst festgestellt werden, ob es sich bei einem Vorgang überhaupt um eine sonstige Leistung handelt und welcher Art (Tun, Dulden oder Unterlassen) sie ist, ob es sich um eine Eigenleistung oder um eine Vermittlungsleistung handelt und ob der Vorgang einheitlich oder isoliert (Einheitlichkeit der Leistung oder selbständige Einzelleistung) zu betrachten ist.

Leider haben sowohl die Rechtsprechung und Finanzverwaltung als auch die Literatur nicht immer auf diese Vorgehensweise geachtet. Damit sind auch die teilweise unvertretbaren Ansichten und Ergebnisse, die in der Arbeit dargestellt wurden, zu erklären.

In einigen Bereichen (z. B. bei der Abgrenzung Vermittlungsleistung - Eigenleistung, Einheitlichkeit der Leistung, Aufteilbarkeit negativer Leistungen in In- und Auslandsanteil) muß allerdings zuerst dem Gesetzgeber der Vorwurf gemacht werden, daß er es trotz der erkennbaren unterschiedlichen Auslegungen durch Rechtsprechung, Finanzverwaltung und Literatur nicht verstanden hat, die Unsicherheit in der Auslegung verschiedener Vorschriften zu beseitigen, so z. B. durch eine klare Formulierung bzw. durch Aufnahme weiterer Regelungen in das UStG 1967.

Aber auch der Rechtsprechung muß man vorwerfen, daß sie durch ihre uneinheitliche Rechtsprechung anstelle zu einer Klärung zu einer weiteren Verwirrung beigetragen hat. Ganz unverständlich aber ist die Haltung der Verfasser von

Kommentaren, denn sie beschränken sich fast überwiegend darauf, die in den Urteilen der Finanzgerichte zum Ausdruck kommende Beurteilung zu übernehmen, ohne selbst bei erkennbar unterschiedlichen Ergebnissen eine Klärung zu versuchen. Einem Teil der Verfasser ist sogar vorzuwerfen, daß sie es bis heute (Anfang 1973) nicht für nötig erachtet haben (oder vor den Schwierigkeiten kapitulieren), den § 3 UStG 1967 und dabei insbesondere § 3 Abs. 10 UStG 1967 zu kommentieren.

In den einzelnen Teilen der Arbeit wurden Ergebnisse überwiegend isoliert vom Gesamtablauf dargestellt. Dabei konnten Teilergebnisse nur bedingt bei den weiteren Teilen der Arbeit verwendet werden, da sonst die Darstellung der Meinungen aus Rechtsprechung, Finanzverwaltung und Literatur zu kurz gekommen wäre. An dieser Stelle soll nur ein kurzer Überblick darüber gegeben werden, ob und inwieweit unterschiedliche Ergebnisse bei der Feststellung des Orts der sonstigen Leistung dadurch eintreten, daß die verschiedenen Ergebnissen in Teilbereichen miteinander kombiniert werden.

Zuerst muß festgestellt werden, ob es sich bei dem zu beurteilenden Vorgang überhaupt um eine sonstige Leistung und nicht um eine Lieferung handelt (so z. B. bei Zeichnungen, Modellskizzen, Lichtbildern u. ä.). Handelt es sich um eine sonstige Leistung, bleibt zu ergründen, ob es sich um ein positives Tun oder um ein Dulden oder Unterlassen handelt, denn beim positiven Tun ist der Ort der Leistung dort, wo vom Unternehmer die entscheidende Betätigung zum Erfolg vorgenommen wurde, während es beim negativen Tun (Dulden oder Unterlassen) darauf ankommt, wo sich die Leistung wirtschaftlich auswirkt oder auswirken kann.

Aber auch innerhalb des positiven Tuns können Unterschiede in der Beurteilung dadurch eintreten, daß entweder eine Vermittlungsleistung oder eine als Eigenleistung zu wer-

tende Leistung vorliegt. So befindet sich der Ort der sonstigen Leistung z. B. im Inland, wenn der Unternehmer im Inland eine Vermittlungsleistung über eine Hotelunterbringung im Ausland erbringt. Der Ort der sonstigen Leistung liegt hingegen im Ausland, wenn der Unternehmer sich zur Erfüllung seiner Leistungspflicht des ausländischen Hoteliers als Erfüllungsgehilfen bedient und damit die sonstige Leistung über den Hotelier im Ausland erbringt. In diesem Zusammenhang wird auch erkennbar, daß die Feststellung von Interesse sein kann, ob die eingeschaltete Zwischenperson tatsächlich als Erfüllungsgehilfe des Unternehmers anzusehen ist und damit der Unternehmer umsatzsteuerlich an die Stelle des Erfüllungsgehilfen tritt.

Von größter Wichtigkeit ist die rechtliche Qualifizierung eines Vorgangs, der sich aus verschiedenen Leistungen zusammensetzt, danach, ob eine einheitliche Leistung oder jeweils selbständige Einzelleistungen vorliegen. So kann z. B. die Lieferung von Motoröl für sich betrachtet eine Lieferung sein. Erfolgt sie aber anlässlich einer Motorreparatur, so ist sie dieser Leistung unterzuordnen. Größere Bedeutung bekommt die Frage nach der Einheitlichkeit der Leistung aber dann, wenn es um sonstige Leistungen geht, die sich sowohl auf das In- als auch auf das Ausland erstrecken. Vertritt man die Auffassung, daß auch bei der Lizenzgewährung über mehrere Schutzgebiete eine einheitliche Leistung vorliegt, so muß man zum Ergebnis kommen, daß die Leistung dort erbracht ist, wo sich die Duldung der Lizenzausübung überwiegend wirtschaftlich auswirkt oder auswirken kann. Vertritt man aber die m. E. richtige Auffassung, daß die Gesamtleistung entsprechend der einzelnen Schutzrechte bzw. Schutzgebiete aufzuteilen ist, so folgt daraus, daß nur der auf das Inland entfallende Teil umsatzsteuerbar ist.

Sowohl für den Praktiker als auch für den Theoretiker ist aber noch weiter von Bedeutung, ob, nachdem man den Ort der sonstigen Leistung (und damit das Vorliegen entweder steuerbarer oder nicht steuerbarer sonstiger Leistungen) festgestellt hat, sich das Ergebnis, d. h. die wirtschaftliche Auswirkung, noch durch Sondervorschriften ändert. Zu diesen Sondervorschriften gehören die Befreiungen, Kürzungen und der Erlaß der USt¹⁾, die tatsächlich wirtschaftlich, nicht nur aufgrund der unterschiedlichen Vergünstigungen in der Steuerhöhe, zu einem anderen Ergebnis führen. So tritt z. B. bei gewissen steuerbefreiten sonstigen Leistungen sowie bei den Vorschriften über den Erlaß der USt keine Vorsteuerkürzung ein. Das bedeutet, daß für solche sonstigen Leistungen wirtschaftlich der gleiche Effekt wie bei den nicht steuerbaren Leistungen eintritt, d. h. daß sie wie diese vollkommen von der USt entlastet werden. Dazu gehört z. B. die know how-Gewährung eines inländischen Unternehmers an seine ausländischen Auftraggeber. Diese Leistung ist gem. § 4 Nr. 3 i.V. mit § 8 Nr. 1 und 2 UStG 1967 steuerbefreit.

Bei den sonstigen Leistungen, die unter die vorgenannten Vorschriften fallen, ist somit die Feststellung des Orts der sonstigen Leistung vom wirtschaftlichen Standpunkt aus gesehen uninteressant. Lediglich bei den steuerbefreiten sonstigen Leistungen, die zur Vorsteuerkürzung führen, ist auch wirtschaftlich von Interesse, ob nicht etwa eine nicht steuerbare Leistung dadurch vorliegt, daß sich der Ort der sonstigen Leistung im Ausland befindet.

Bei den Kürzungsvorschriften nach dem BerlinFG ist es immer von wirtschaftlichem Interesse, festzustellen, ob die Voraussetzungen für eine USt-Kürzung oder -Ermäßigung vorliegen. Hier kann es sich nie um nicht steuerbare Leistungen handeln, so daß der wirtschaftliche Vorteil immer

1) Siehe S. 168 ff.

durch die Kürzungsmöglichkeit oder durch den ermäßigten Steuersatz (ohne gleichzeitige Vorsteuerkürzung) bestehen bleibt.

Zu den einzelnen Problemen hat der Verfasser detaillierte Lösungen angeboten. Zur Vermeidung gegenwärtiger und zukünftiger Auslegungsschwierigkeiten hält es der Verfasser für geboten, an den Gesetzgeber die Empfehlung zu richten, durch Klarstellung des Gesetzeswortlautes bzw. durch Einfügung weiterer Vorschriften in das Gesetz diesen Problemen vorzubeugen. Dies insbesondere auch im Hinblick auf die angestrebte Vereinheitlichung des Steuersystems innerhalb der EWG, die sowieso früher oder später notwendig werden wird.

Sicherlich werden dadurch nicht alle aufgezeigten Probleme restlos beseitigt, die verbleibenden Auslegungsschwierigkeiten würden aber zumindest auf ein erträgliches Maß reduziert werden.

Im einzelnen geht es um folgende Vorschriften bzw. um folgende durch Rechtsprechung gefestigte Grundsätze:

Der Inlandsbegriff des § 1 Abs. 2 UStG 1967¹⁾ umfaßt bis heute noch das Gebiet des Deutschen Reiches in den Grenzen vom 31. Dezember 1937 (Reichsgebiet) und damit auch die DDR (einschl. Berlin-Ost). Obwohl sicherlich zwischen der BRD und der DDR aufgrund ihrer früheren Zusammengehörigkeit nicht Beziehungen wie zwischen zwei fremden Staaten herrschen, kann aber die eigenständige Steuergesetzgebung der DDR nicht bestritten werden. Der Inlandsbegriff des § 1 Abs. 2 UStG 1967 kann daher nicht mehr aufrechterhalten werden und muß geändert werden²⁾. Damit würde auch § 26 Abs. 4 UStG 1967³⁾ hinfällig werden. Vergünstigungen, die darüber hinaus im Leistungsverkehr

1) Siehe S. 15 ff.

2) Es empfiehlt sich, den Inlandsbegriff auf den Geltungsbereich des Grundgesetzes einzuschränken.

3) Mit den entsprechenden Erlassen der Finanzverwaltung.

zwischen der BRD und der DDR weiterhin gewährt werden sollen, könnten neu ins Gesetz aufgenommen werden.

Der umsatzsteuerliche Unternehmerbegriff sowie die Abgrenzung der Lieferung von der sonstigen Leistung sind m. E. im Gesetz ausreichend verankert. Hingegen fehlt es bei der Abgrenzung innerhalb der sonstigen Leistungen (§ 3 Abs. 8 UStG 1967) bei den Duldungs- bzw. Unterlassungsleistungen an einer ausdrücklichen Regelung, ob hierunter nur die durch Gesetze geschützten Duldungs- bzw. Unterlassungsleistungen fallen. Weitaus größere Schwierigkeiten bereitet die Unterscheidung der Eigenleistungen zu den Vermittlungsleistungen. Die einzige erkennbare Vorschrift des UStG 1967, die hier anzuwenden wäre, in § 10 Abs. 1 Satz 4 reicht nicht aus, um klarzustellen, unter welchen Voraussetzungen - nach dem Willen des Gesetzgebers - eine Leistung als Vermittlungsleistung anerkannt werden soll. Hier ergibt sich aufgrund der Rechtsprechung insbesondere die Frage, ob es bereits genügen soll, daß der Vermittler nur im fremden Namen oder zusätzlich auch für fremde Rechnung auftreten muß.

Die weitaus größten Schwierigkeiten bereitet aber die Beurteilung, ob bei einer sonstigen Leistung ein einheitlich zu beurteilender wirtschaftlicher Vorgang oder einzelne selbständige Vorgänge vorliegen. Das Gesetz sagt darüber nichts aus, lediglich durch ständige Rechtsprechung haben sich gewisse Merkmale herausgebildet, die aber bei weitem nicht ausreichen, ein der Gesetzessystematik entsprechendes Bild zu entwerfen. Hier müßte entsprechend dem Willen des Gesetzgebers eine Vorschrift in das UStG 1967 aufgenommen werden.

Bei den Duldungs- und Unterlassungsleistungen herrscht bereits eine Art Territorialitätsprinzip, d. h. die sonstige Leistung unterliegt dort der Besteuerung, wo sich die Leistung wirtschaftlich auswirkt bzw. auswirken kann.

Hingegen kommt es beim positiven Tun auch weiterhin für den Ort der Leistung darauf an, wo der Unternehmer die entscheidende Betätigung zum Erfolg vorgenommen hat. Art. 6 Abs. 4 der 2. EWG-Richtlinie¹⁾ sieht aber ausdrücklich vor, daß auch bei Dienstleistungen der Ort der Leistung dort sein soll, wo der geleistete Dienst ausgewertet wird. Dieser Regelung sollte sich auch die BRD anschließen, obwohl damit evtl. ein abweichendes Steueraufkommen verbunden wäre²⁾. Damit würden auch die Steuerbefreiungsvorschriften nach den §§ 4 Nr. 2, 3, 4 i. V. mit den §§ 7 und 8 UStG 1967 weitgehend unnötig werden. Darüber hinausgehende Steuerbefreiungen könnten neu eingefügt werden.

Mit den genannten Änderungen würde nicht nur eine Gleichstellung mit einigen der in der EWG aufgenommenen Länder, die entsprechend der 2. EWG-Richtlinie vorgegangen sind, erreicht werden, sondern es würden damit wesentliche Schwierigkeiten bei der Feststellung des Orts der sonstigen Leistung entfallen. Die vorgeschlagenen Änderungen könnten durch eine Umformulierung des § 3 Abs. 10 Satz 1 UStG 1967 durch folgenden Wortlaut erreicht werden: "Eine sonstige Leistung wird im Inland erbracht, wenn sich die Leistung wirtschaftlich im Inland auswirkt oder auswirken kann."

Das Problem der Aufteilung, wenn sich die Leistung sowohl auf das Inland als auch auf das Ausland erstreckt, wäre damit wiederum nicht beseitigt. Dies könnte aber dadurch geschehen, daß man durch positive gesetzliche Regelung eine Durchbrechung der Einheitlichkeit der Leistung in der Weise zuläßt, daß eine Aufteilung nach der wirtschaft-

1) Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften 1967, S. 1303 ff.

2) Diese Verschiebung hält sich m.E. aber in vertretbaren Grenzen, da ja dann sonstige Leistungen, die sich im Inland auswirken, von der Besteuerung erfaßt würden, hingegen sonstige Leistungen, die sich im Ausland auswirken, nicht mehr erfaßt würden. Der sich ergebende Differenzbetrag dürfte minimal sein.

lichen Auswirkung auf In- bzw. Ausland vorzunehmen ist, bzw. dem Staat die Besteuerung überläßt, wo die überwiegende wirtschaftliche Auswirkung zu verzeichnen ist. Je nachdem, welcher Lösung man zustimmt, müßte § 3 Abs. 10 Satz 2 und 3 i. V. mit § 3 Abs. 11 Satz 2 UStG 1967 entweder beibehalten oder geändert werden.

L i t e r a t u r v e r z e i c h n i s

A. Lehrbücher, Kommentare und Einzelschriften

- | | |
|--|---|
| Böhme, Werner | Die Besteuerung des Know-how,
München und Berlin 1967 |
| Eckhardt - Weiß | Umsatzsteuergesetz (Mehrwertsteuer),
München 1972 |
| Feld, Moritz | Die Entwicklung der Umsatzsteuer
in Deutschland, Diss. Gießen 1927 |
| Felix - Benda | Umsatzsteuergesetz (Mehrwertsteuer),
Stuttgart, Berlin, Köln, Mainz
Std. Februar 1972 |
| Franke, Hermann | Die Geschichte der Reichs-
Umsatzsteuer, Diss. Köln 1941 |
| Grabower - Herting
- Schwarz | Die Umsatzsteuer. Ihre Geschichte
und gegenwärtige Gestaltung im In-
und Ausland, 2. Aufl., Köln, Berlin,
Bonn, München 1962 |
| Hartmann - Metzen-
macher | Das Umsatzsteuergesetz vom 16. Ok-
tober 1934, Kommentar, Eberswalde,
Berlin, Leipzig 1935

Umsatzsteuergesetz, Kommentar,
5. Aufl., Berlin 1957/58

Umsatzsteuergesetz (Mehrwertsteuer),
Kommentar, 6. Aufl., Berlin 1967/72 |
| Hartz, Wilhelm | Die Auslegung von Steuergesetzen,
Herne 1956 |
| Haver-Mailänder | Lizenzvergabe durch deutsche Unterneh-
men in das Ausland, Heidelberg 1967 |
| Herrmann - Heuer | Kommentar zur Einkommensteuer und
Körperschaftsteuer, 15. Aufl.,
Köln 1950/72 |
| Hirschmann, Walter | Die wirtschaftliche Betrachtungs-
weise bei der Besteuerung des Um-
satzes, Diss. Nürnberg 1958 |
| Hübschmann - Grabo-
wer - Beck -
v. Wallis - Schwarz | Kommentar zum Umsatzsteuergesetz,
Köln 1955/66 |

- Hübschmann - Hepp
- Spitaler Kommentar zur Reichsabgabenordnung,
Köln 1951/71
- Juretzek, Wolfgang Umsatzsteuergesetz Mehrwertsteuer,
Kommentar, Ludwigshafen (Rhein)
Std. Oktober 1972
- Klatt, Heinz Die Mehrwertsteuer im Reisebüro-
gewerbe, Frankfurt/Main 1970
- Knoppe, Helmut Die Besteuerung der Lizenz- und know-
how-Verträge, 2. Aufl., Köln 1972
- Koch - Wirckau -
Sölch - Ringleb Umsatzsteuergesetz, 4. Aufl.,
München und Berlin 1950
- Umsatzsteuergesetz, 5. Aufl.,
München und Berlin 1952
- Koppe - Varnhagen Umsatzsteuergesetz 1920,
Berlin 1920
- Kröger, Fritz Forschungskosten, Erfindungen, Li-
zenzen und Know-how im Steuerrecht,
Herne/Berlin 1969
- Kühn - Kutter Abgabenordnung, Finanzgerichts-
ordnung, 10. Aufl., Stuttgart 1970
- Maunz - Dürig -
Herzog Grundgesetz Kommentar, Bd. II,
München 1970
- Ossenbühl, Fritz Verwaltungsvorschriften und Grund-
gesetz, Bad Homburg v.d.H., Berlin,
Zürich 1968
- Palandt Bürgerliches Gesetzbuch,
31. Aufl., München 1972
- Plückebaum -
Malitzky Umsatzsteuergesetz, Kommentar,
9. Aufl., Köln-Berlin-Bonn-München
1965
- Umsatzsteuergesetz - Mehrwertsteuer -,
10. Aufl., Köln-Berlin-Bonn-München
1972
(zitiert nach Aufl.)
- Popitz, Johannes Kommentar zum Umsatzsteuergesetze
vom 24. Dezember 1919 und zu den
Ausführungsbestimmungen vom
12. Juni 1920, Berlin 1921
- Rädler - Raupach Deutsche Steuern bei Auslandsbe-
ziehungen, München und Berlin 1966

- Rau - Dürrwächter - Umsatzsteuergesetz (Mehrwertsteuer),
Flick - Geist Kommentar, Köln 1967/72
- Roer, Hans Besteuerung der Auslandsbeziehungen,
Herne/Berlin 1965
- Sauerland, Heinz Umsatzsteuer (Mehrwertsteuer),
8. Aufl., Düsseldorf 1969
- Schmidt - Steppert Die Organschaft im Körperschaft-
steuer-, Gewerbesteuer- und Umsatz-
steuerrecht, Herne/Berlin 1972
- Schüle - Teske - Kommentar zur Umsatzsteuer (Mehrwert-
Wendt steuersystem), Stuttgart 1967/71
- Sölch - Ringleb Umsatzsteuergesetz, 7. Aufl.,
München 1967
- Sölch - Ringleb - UStG - Mehrwertsteuer,
List - Müller München Std. 1. Oktober 1972
- Staudinger Kommentar zum BGB, 10./11. Aufl.,
II. Band, Berlin 1967

B. Aufsätze in Zeitschriften und Sammelwerken

- Bartl, Harald Die Urlaubsreise und ihre Beeinträch-
tigung, in: NJW 1972, S. 505 - 511
- Beyer, Dietrich Zur Frage der grenzüberschreitenden
Organschaft im Umsatzsteuerrecht
(neues und altes Recht), in: UStR
1972, S. 65 - 69
- Borsky, Emil Der Know-How-Vertrag nach tschecho-
slowakischem Recht, in: AWD 1972,
S. 174 - 176
- Brunk, Hans Jürgen Die Steuerfreiheit von Reisedienstlei-
stungen nach § 8 Abs. 1 Nr. 5 UStG
1967, in: UStR 1972, S. 357 - 359
- Eberle, Rainer Die Haftung des Reiseveranstalters,
in: DB 1973, Beilage Nr. 3
- Felix, Günther Sind Direktgeschäfte im Ausland durch
einen inländischen Verkaufsvertreter
zu dulden? in: UStR 1964, S. 89 - 90
- Früchtnicht, H. Ort der Leistung bei Anzeigenumsätzen
im Ausland, in: UStR 1968, S. 281 -
283

- Heberer, Wilhelm Umsatzsteuerlicher Ort der Leistung bei positivem Tun, in: StBp 1969, S. 113 - 115
- Heinze, Bruno Das Neunte Gesetz zur Änderung des UmsStG, in: UStR 1957, S. 181 - 184
- Heyen, Rolf Besteuerung von Beförderungsleistungen nach dem UStG 1967 (Mehrwertsteuer), in: DStR 1970, S. 24 - 27
- Hintzen, Lothar Konferenz über die Mehrwertsteuer in den EG-Ländern vom 1. bis 3. Juni in Amsterdam, in: UStR 1971, S. 201 - 203
- Hohensee, Günther N. Die inländische Besteuerung der Ausländer für Lizenzgebühren und ähnliche Einkünfte, in: DB 1957, Beilage Nr. 17
- Hübschmann, Walter Die Rechtsprechung zu grundsätzlichen Umsatzsteuerfragen, in: UStR 1954, S. 1 - 5
- Die Entwicklung der Umsatzsteuer in Deutschland aus der Sicht ihrer heutigen Gestaltung, in: FR 1954, S. 529 - 541
- Judeich, Walter Kommissionär oder Agent? in: StuW 1953, Sp. 33 - 42
- Juretzek, Wolfgang Die Verabschiedung der beiden EWG-Richtlinien zur Harmonisierung der Umsatzsteuern, in: DStZ (A) 1967, S. 105 - 108
- Kaufmann, Hans Der Ort sonstiger Leistungen bei Einschaltung dritter Unternehmer, in: UStR 1972, S. 97 - 100
- Kratzer, W. Einheitlichkeit des patentrechtlichen Duldens, in: IWB 1971, S. 617 - 618
- Kremerskothen, Hans-Dieter Nochmals: Mehrwertsteuer bei Omnibus-Pauschalreisen in das Ausland, in: UStR 1970, S. 338

- Kröger, Fritz Ort der sonstigen Leistung bei Einschaltung eines selbständigen Erfüllungsgehilfen, in: UStR 1960, S. 172 - 173
- Die umsatzsteuerrechtliche Behandlung von Warentermingeschäften, in: UStR 1966, S. 90 - 92
- Lechleitner, Paul Ort der sonstigen Leistung bei im Ausland und im Inland gelegenen Zolldeklarationsstellen, in: UStR 1965, S. 169 - 170
- Ausländische Unternehmer-Umsätze im Inland und Vorsteuerabzug, in: UStR 1968, S. 244 - 249
- Martin, Walter Umsatzsteuerliche Auswirkung der Organschaft (Unternehmereinheit) über die Grenze, in: UStR 1962, S. 137 - 140
- Mathiak, Walter Ort der Leistung bei urheberrechtlichen und patentrechtlichen Leistungen, insbesondere bei Auslandsbeteiligung, in: UStR 1970, S. 209 - 214
- Anmerkung zum BFH-U. V R 120/66 v. 10.12.1970, in: UStR 1971, S. 248
- May, Adolf Die Umsatzsteuer bei Verwertung von Urheberrechten und gewerblichen Schutzrechten, in: DStZ (A) 1952, S. 92 - 94, 128, 142 - 144, 205 - 208, 222 - 224
- Mennel, Annemarie Die italienische Mehrwertsteuer, in: UStR 1973, S. 25 - 29
- Meyer-Arndt, Lüder Unterliegen Einfuhr und Montage von Maschinen der deutschen Umsatzsteuer? in: AWD 1965, S. 17 - 21
- Meyer - Ralfs Weshalb sind die geistigen Leistungen der freien Berufe für ausländische Auftraggeber nicht ebenso von der UmsSt. befreit wie Ausfuhrlieferungen der Fabrikanten und Ausfuhrhändler? in: UStR 1953, S. 43 - 44

- Moeren, Egon Zur Abgrenzung der Lieferung von
der "sonstigen Leistung", in:
UStR 1956, S. 203
- Ort der Ausführung bei sonstigen
Leistungen, in: UStR 1961, S. 128
- Zur Umsatzbesteuerung der Reise-
büros, in: UStR 1963, S. 27 - 29
- Moor, A.E. de Der grenzüberschreitende Waren-
und Dienstleistungsverkehr unter
dem Mehrwertsteuersystem, in:
Bulletin for International Fiscal
Documentation 1969, S. 321 - 334
- Müller, Felix Probleme der Umsatzsteuer,
in: StbJb 1970/71, S. 265 - 285
- Stand der Umsatzsteuerharmoni-
sierung in der EWG, in: UStR
1972, S. 17 - 21
- ohne Verfasser Umsatzsteuer bei entgeltlichen
Unterlassungen im Ausland,
in: DB 1951, S. 51
- Deutscher Agent mit selbständigen
ausländischen Erfüllungsgehilfen,
in: UStR 1956, S. 63 - 64
- Zeitungsinserate kein Lieferungs-
gegenstand, in: StuW 1958,
Sp. 363 - 364
- Aufteilung der Lizenzgebühren für
inländische und ausländische Pa-
tente, in: BB 1964, S. 713
- Ort der Buchführung, in: DB 1964,
S. 1245
- Ort der Leistung bei der Werbung
durch Werbeagenturen, in: UStR
1965, S. 46 - 47
- Mehrwertsteuer bei Messekosten in
Frankreich, in: UStR 1971, Beilage
zu Heft 13
- Ort der Leistung bei der Tätigkeit
der Werbungsmittler, in: DB 1972,
S. 851

- Puttlitz, Ernst Lizenzverträge und Umsatzsteuer,
in: UStR 1962, S. 113 - 114
- Tätigkeit ausländischer Werbe-
agenturen im Inland, in: DStR
1966, S. 31
- Auswirkungen der Mehrwertsteuer
auf ausländische Unternehmer, in:
UStR 1968, S. 54 - 56
- Ort der Leistung im Mehrwertsteuer-
recht, in: DStR 1968, S. 585 - 586
- Die Mehrwertsteuer bei Omnibus-
Pauschalreisen in das Ausland,
in: UStR 1970, S. 222
- Die Mehrwertsteuer bei Omnibus-
Pauschalreisen und der sog.
"Reisebüroerlaß" vom 29.12.69,
in: UStR 1970, S. 379
- Reichardt, Berthold An welchem Ort werden Werbung und
Öffentlichkeitsarbeit nach § 3
Abs. 10 S. 2 des Regierungsentwur-
fes vom 21.7.1971 von den Adres-
saten überwiegend wahrgenommen?
in: UStR 1971, S. 369 - 371
- Rietz, Walter Mehrwertsteuer und Auslandsge-
schäfte. Teil I, in: UStR 1968,
S. 225 - 230, 241 - 244
- Schettler Die Lieferungen und sonstigen
Leistungen im Umsatzsteuerrecht,
in: DStZ (B) 1944, S. 225 - 234
- Schindele, Wilhelm Steuerliche Behandlung von Lizenz-
gebühren und Know-how-Vergütungen,
in: DStZ (A) 1963, S. 365 - 368
- Schindler, Joachim Die Praxis der großzügigen Behand-
lung ausländischer Unternehmer in
H.K. der niederländischen Mehrwertsteuer,
in: UStR 1970, S. 371 - 373
- Besonderheiten der neuen belgischen
Mehrwertsteuer, in: UStR 1971,
S. 298 - 300

- Schlienkamp, A. Der Regierungsentwurf eines Zweiten Umsatzsteuer-Änderungsgesetzes (Teil I), in: UStR 1971, S. 209 - 214
- Schmid-Burgk, Klaus Ausfuhr in der Mehrwertsteuer, in: UStR 1968, S. 3 - 5
- Schmidt di Simoni, Kay Einstufung der Werbemittlungsleistung und ihres umsatzsteuerlichen Leistungsorts nach altem und neuem Recht, in: UStR 1972, S. 329 - 331
- Schröter Die einheitliche Leistung im Umsatzsteuerrecht, in: DStZ (B) 1940, S. 561 - 566
- Sommer Lieferungen und Leistungen, in: DStZ (B) 1937, S. 454 - 461
- Spitaler, Armin Die Einschränkung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise, in: StbJb 1962/63, S. 405 - 436
- Stehling Die Umsatzsteuer der Reiseunternehmer, in: UStR 1958, S. 89 - 91
- Velde, K. van der Umsatzsteuerliche Behandlung der Verträge über Hingabe gewerblicher Erfahrungen (know-how), in: DB 1959, S. 926 - 928
- Wachweger, Dieter Umsatzsteuerrechtliche Probleme bei Lieferungen und sonstigen Leistungen im Gebiet von Grenzgewässern unter besonderer Berücksichtigung staatsrechtlicher Kondominate, in: DStZ (A) 1961, S. 321 - 323
- Die erste und die zweite Richtlinie zur Harmonisierung der Umsatzsteuer, in: UStR 1967, S. 123 - 126
- Die vorgesehenen Änderungen des Umsatzsteuergesetzes, in: DStZ (A) 1972, S. 14 - 27
- Wauer, G. Leistungen im Inland - Ausland (Steuerberatung im Freihafen), in: DStR 1954, S. 90 - 91

Wauer, G.

Zur Abgrenzung von Lieferungen
und sonstigen Leistungen, in:
StuW 1956, Sp. 693 - 694

Ort der Leistung, in: StuW 1959,
Sp. 555 - 558

Ort der Leistung beim Verfilmungs-
vertrag, in: StuW 1960, Sp. 661 -
664

Einheitliches Umsatzgeschäft,
in: StuW 1965, Sp. 607 - 610

Der Inhalt des Leistungsaustausches
in der höchstrichterlichen Recht-
sprechung, in: Inf. A 1967,
S. 337 - 342

Erläuterungen zur Rechtsprechung,
in: StuW 1968, Sp. 761 - 766

Wegemer, Paul

Anmerkung zum BFH-U. v. 8.7.1971,
in: UStR 1972, S. 55 - 56

Wilke, H.-J.

Anmerkung zum BFH-U. v. 8.7.1971,
in: UStR 1972, S. 56 - 57

R e c h t s p r e c h u n g s v e r z e i c h n i s

A. Bundesverfassungsgericht

<u>Datum</u>	<u>Aktenzeichen</u>	<u>Fundstelle</u>
20.12.1966	1 BvR 320/57,70/63	BVerfGE 21 S. 12

B. Zivilgerichte

<u>Gericht</u>	<u>Datum</u>	<u>Aktenzeichen</u>	<u>Fundstelle</u>
LG München I	2.7.1970	11 O 309/69	BB 1970 S. 1026
OLG Köln	4.7.1972	15 U 37/72	NJW 1972 S. 1815

C. Reichsfinanzhof

<u>Datum</u>	<u>Aktenzeichen</u>	<u>Fundstelle</u>
11.10.1921	V A 34/21	RFHE 7 S. 85
18. 1.1922	V A 294/21	RStBl. 1922 S. 148
24. 1.1922	V A 36/21	RStBl. 1922 S. 238
7. 3.1922	V A 157/21	RStBl. 1922 S. 167
12. 7.1922	V A 173/22	RStBl. 1922 S. 252
28.11.1922	V A 416/22	RStBl. 1923 S. 47
23. 2.1923	V A 3/23	RStBl. 1923 S. 196
4. 5.1923	V A 140/23	RStBl. 1923 S. 217
24. 1.1925 (Gutachten)	Gr. S. 5/24	RFHE 15 S. 282
6. 2.1925	V A 8/25	RFHE 15 S. 280
23. 9.1925	V A 164	RStBl. 1925 S. 203
11. 1.1927	V A 769/26	RStBl. 1927 S. 80
12. 7.1927	V A 900/26	RFHE 21 S. 306
31.10.1927	V A 140/27	RStBl. 1928 S. 105
14. 3.1928	V A 169/27	RStBl. 1928 S. 142
18. 1.1929	V A 509/28	RStBl. 1929 S. 258
14. 1.1930	V A 516/29	RStBl. 1930 S. 130
28. 2.1930	V A 448/29	RStBl. 1930 S. 321

<u>Datum</u>	<u>Aktenzeichen</u>	<u>Fundstelle</u>
22. 8.1930	V A 83 u. 84/30	RStBl. 1931 S. 152
13. 2.1931	V A 450/30	RStBl. 1931 S. 290
21. 5.1931	V A 209/31	RStBl. 1931 S. 507
4.12.1931	V A 432/31	RStBl. 1932 S. 379
11. 3.1932	V A 845/31	RStBl. 1933 S. 273
5.12.1932	V A 853/31	RStBl. 1933 S. 298
7. 4.1933	V A 393/32	RStBl. 1933 S. 1356
27.11.1933	V A 241/33	RStBl. 1934 S. 558
6. 3.1934	V A 76,77,78/33	RStBl. 1934 S. 589
20. 4.1934	V A 165/34	RStBl. 1934 S. 1393
1. 6.1934	V A 186/33	RStBl. 1934 S. 1445
21.12.1934	V A 36/32	RStBl. 1935 S. 712
14. 6.1935	V A 501/34	RStBl. 1935 S. 1229
26. 6.1935	V A 449/34	RStBl. 1936 S. 189
25. 9.1935	V A 140/35	RFHE 38 S. 259
26. 6.1936	V A 273/35	RStBl. 1937 S. 606
15. 7.1936	V A 150/36	RStBl. 1936 S. 893
23. 4.1937	V A 195/37	RStBl. 1937 S. 686
2. 7.1937	V A 488/36	RStBl. 1937 S. 999
24. 6.1938	V 168/37	RStBl. 1938 S. 766
21.10.1938	V 262/37	RStBl. 1939 S. 219
12. 5.1939	V 553/38	RStBl. 1939 S. 926
9. 2.1940	V 156/38	RStBl. 1940 S. 478
12. 7.1940	V 426/38	RStBl. 1940 S. 910
11.10.1940	V 331/39	RStBl. 1941 S. 86
21.11.1940	V 346/39	RStBl. 1941 S. 132
16. 5.1941	V 22/40	RStBl. 1941 S. 526
10. 7.1942	V 171/41	RStBl. 1942 S. 943
25. 2.1944	V 11/43	RStBl. 1944 S. 446
6. 7.1944	V 53/43	RStBl. 1944 S. 614
28. 9.1944	V 84/43	StRK UStG § 1 Ziff.1 R.2

D. Bundesfinanzhof

<u>Datum</u>	<u>Aktenzeichen</u>	<u>Fundstelle</u>
26.11.1953	V 138/53 U	BStBl. 1954 III S. 63
11. 2.1954	V 174/53 U	BStBl. 1954 III S. 181
11. 3.1954	V 209/53 U	BStBl. 1954 III S. 152
3. 6.1954	V 262/53 U	BStBl. 1954 III S. 238
12. 1.1956	V 272/55 S	BStBl. 1956 III S. 62
18. 5.1956	V 276/55 U	BStBl. 1956 III S. 198
31. 1.1957	V 245/56 S	BStBl. 1957 III S. 93
31. 1.1957	V 226/55 S	BStBl. 1957 III S. 119
31. 1.1957	V 75/56 U	BStBl. 1957 III S. 121
28.11.1957	V 235/57 U	BStBl. 1958 III S. 122
26. 2.1959	V 202/56 U	BStBl. 1959 III S. 225
2. 7.1959	V 285/57 U	BStBl. 1959 III S. 358
28. 4.1960	V 86/57 U	BStBl. 1960 III S. 278
24. 5.1960	V 152/58 U	BStBl. 1960 III S. 374
11. 7.1960	V 182/58 U	BStBl. 1960 III S. 376
17.11.1960	V 289/58	HFR 1961 S. 87
16. 3.1961	V 79/59 U	BStBl. 1961 III S. 223
13. 4.1961	V 94/59	HFR 1961 S. 262
22. 6.1961	V 321/58 U	BStBl. 1961 III S. 393
19. 7.1961	II 202/57 U	BStBl. 1961 III S. 450
24. 8.1961	V 98/59 U	BStBl. 1961 III S. 492
26.10.1961	V 307/59	HFR 1962 S. 118
29.11.1961	II 184/58 U	BStBl. 1962 III S. 118
7.12.1961	V 139/59 U	BStBl. 1962 III S. 149
15. 3.1962	V 253/59	HFR 1962 S. 288
22. 3.1962	V 249/59 U	BStBl. 1962 III S. 229
26. 4.1962	V 293/59 U	BStBl. 1962 III S. 264
19. 7.1962	V 37/59 U	BStBl. 1962 III S. 525
22.11.1962	V 209/59	StRK UStG § 1 Ziff. 1 R. 312
13.12.1962	V 87/60 S	BStBl. 1963 III S. 72
31. 1.1963	V 157/60 U	BStBl. 1963 III S. 198
25. 7.1963	V 280/60 U	BStBl. 1963 III S. 444

<u>Datum</u>	<u>Aktenzeichen</u>	<u>Fundstelle</u>
25. 7.1963	V 258/60	HFR 1964 S. 101
29. 8.1963	V 283/60	HFR 1964 S. 103
25.11.1963	V 196/63	UStR 1966 S. 200
9. 4.1964	V 278/60 U	BStBl. 1964 III S. 325
14. 5.1964	V 226/61	StRK UStG § 1 Ziff. 1 R. 325
15.10.1964	V 111 u. 112/62 U	BStBl. 1964 III S. 661
10.12.1964	V 203/62	HFR 1965 S. 297
25. 1.1965	V 151/62	HFR 1965 S. 346
25. 3.1965	V 201/64	HFR 1965 S. 438
25. 3.1965	V 253/63 U	BStBl. 1965 III S. 338
1. 4.1965	V 211/62	HFR 1965 S. 445
20. 5.1965	V 32/63 U	BStBl. 1965 III S. 497
15. 6.1965	V 29/63 U	BStBl. 1965 III S. 498
15. 6.1965	V 145/62	UStR 1966 S. 173
24. 2.1966	V 115/63	BStBl. 1966 III S. 261
10. 3.1966	V 127/63	BFHE 85 S. 560
10. 3.1966	V 121/64	BStBl. 1966 III S. 412
10. 3.1966	V 7/63	BStBl. 1966 III S. 302
27.10.1966	V 19/64	BStBl. 1967 III S. 132
19. 1.1967	V 52/63	BStBl. 1967 III S. 211
6. 7.1967	V 164/64	BStBl. 1967 III S. 716
14. 9.1967	V 108/63	BStBl. 1968 II S. 193
28. 9.1967	V R 103/66	BStBl. 1968 II S. 108
30.11.1967	V 131/64	BStBl. 1968 II S. 330
18. 1.1968	V 28/65	HFR 1968 S. 363
15. 2.1968	V 127/64	HFR 1968 S. 366
20. 6.1968	V 125/65	BStBl. 1968 II S. 756
26. 9.1968	V 48/65	BStBl. 1969 II S. 58
7.11.1968	V 46/65	BStBl. 1969 II S. 211
13. 2.1969	V R 92/68	BStBl. 1969 II S. 282
17. 7.1969	V 93/65	BStBl. 1969 II S. 693
12.12.1969	V R 105, S 8/69	BStBl. 1970 II S. 362
22. 1.1970	V R 118/66	BStBl. 1970 II S. 363
9. 7.1970	V R 18/66	BStBl. 1970 II S. 710

<u>Datum</u>	<u>Aktenzeichen</u>	<u>Fundstelle</u>
16. 7.1970	V R 95/66	BStBl. 1970 II S. 706
13. 8.1970	V R 69/66	BFHE 99 S. 507
10.12.1970	V R 120/66	BStBl. 1971 II S. 189
25. 2.1971	V R 16/67	HFR 1971 S. 396
18. 3.1971	V R 101/67	BStBl. 1971 II S. 518
27. 5.1971	V R 34/68	BStBl. 1971 II S. 755
8. 7.1971	V R 44/68	BStBl. 1971 II S. 787
14.10.1971	V R 73/68	HFR 1972 S. 81

E. Finanzgerichte

<u>Finanzgericht</u>	<u>Datum</u>	<u>Aktenzeichen</u>	<u>Fundstelle</u>
Schleswig-Holst.	29. 8.1952	III 287/51	DStR 1953 S. 121
Hamburg	5. 5.1953	I 438/52	DStR 1953 S. 265
Karlsruhe	24. 7.1953	II 280/53	EFG 1953 S. 46
Kassel	27. 9.1955	I 274/55	DStZ(B) 1956 S. 38
München	29. 9.1955	II 2/54	EFG 1956 S. 120
Karlsruhe	3. 2.1956	II 284/55	EFG 1956 S. 195
München	4. 7.1956	I 380/55	EFG 1957 S. 34
Nürnberg	24. 7.1956	I 290/55	EFG 1957 S. 32
Nürnberg	30. 4.1957	III 238/55	EFG 1958 S. 69
Stuttgart	6. 8.1957	II 426-429/ 57	DStZ(B) 1957 S. 540
Münster	30. 9.1957	I u 41/55	EFG 1958 S. 31
München	20.12.1957	I 26-30/57	EFG 1958 S. 353
Bremen	25. 6.1958	I 135/57	EFG 1959 S. 29
Düsseldorf	17. 7.1958	II 86/58 U	DStZ(B) 1959 S. 67
Nürnberg	30. 9.1958	I 271-273/58	EFG 1959 S. 148
Karlsruhe	28.11.1958	II 216-217/ 57	EFG 1959 S. 108
München	11. 3.1960	I 338-340/ 59	EFG 1960 S. 397
Düsseldorf, Kammern in Köln	24. 5.1963	VII 146-149/ 59 U	EFG 1964 S. 143
München	12.11.1963	III 70/63	EFG 1964 S. 252

<u>Finanzgericht</u>	<u>Datum</u>	<u>Aktenzeichen</u>	<u>Fundstelle</u>
Freiburg	30. 6.1964	II 150-156/ 62	UStR 1965 S. 187
München	28. 7.1964	III 400/62	EFG 1965 S. 140
Düsseldorf, Kammern in Köln	26. 3.1965	VIII 31/63 U	DStZ(B) 1965 S. 359
Münster	15.12.1965	V u 320-323/ 63	EFG 1966 S. 302
Schleswig-Holst.	15.12.1965	III 7-11/65	EFG 1966 S. 304
Karlsruhe	17.12.1965	I 187/60	EFG 1966 S. 252
Baden-Württemb., Außensenate Stuttgart	28.11.1967	IV 498/66	EFG 1968 S. 284
Hamburg	4. 3.1968	I 436/66	EFG 1968 S. 335
Baden-Württemb., Außensenate Stuttgart	14. 5.1968	IV 502-504/ 66	EFG 1968 S. 442
Münster	21. 8.1968	V 398-400/ 67 U	EFG 1968 S. 599
Bremen	27. 9.1968	II 956-963/ 67	EFG 1969 S. 269
Bremen	19. 3.1969	II 715-720/ 67	DStZ(B) 1969 S. 190
Hamburg	14. 7.1970	VI 52/70	EFG 1971 S. 109
Hamburg	14. 7.1970	III 183-184/ 67(VI)	EFG 1971 S. 110
Hamburg	14. 7.1970	III 300-301/ 67(VI)	EFG 1971 S. 111
Berlin	19.11.1970	I 21/70	EFG 1971 S. 315
Baden-Württemb., Außensenate Freiburg	29. 3.1972	III 87/71	EFG 1972 S. 359
Baden-Württemb., Außensenate Stuttgart	9. 5.1972	IV 203/71	UStR 1972 S. 254
Hamburg	9. 6.1972	VI 37/70	EFG 1972 S. 617
Baden-Württemb., Außensenate Freiburg	3. 8.1972	II 38/72	DStZ(B) 1972 S. 405
Hessen	26.10.1972	VI 8/70	UStR 1972 S. 349

F. Verwaltungsgerichte

<u>Verwaltungs- gericht</u>	<u>Datum</u>	<u>Aktenzeichen</u>	<u>Fundstelle</u>
Berlin	21. 8.1957	VII A 377/56	EFG 1958 S. 109
Berlin	8. 1.1958	VII A 323/56	EFG 1958 S. 255
Berlin	25. 7.1962	VII A 172/60	EFG 1963 S. 232
Berlin	8.10.1964	VII A 78/62	EFG 1965 S. 204
Berlin	28. 1.1965	VII A 141/64	EFG 1965 S. 408

V e r z e i c h n i s
der verwendeten Verwaltungsvorschriften der Finanzverwaltung

A. Erlasse

I. Reichsfinanzministerium

<u>Datum</u>	<u>Aktenzeichen</u>	<u>Fundstelle</u>
16. 1.1939	S 4107-206 III	Verfügungen und Erlasse zum Umsatzsteuer-Recht, § 2 Abs. 2 Nr. 500

II. Bundesminister der Finanzen

<u>Datum</u>	<u>Aktenzeichen</u>	<u>Fundstelle</u>
22. 3.1960	IV A/4-S 6738-2/60	DStZ (B) 1960 S. 148
27. 9.1963	IV A/2-S 4114-5/63 IV A/2-S 4100-12/63	UStR 1964 S. 48
11.11.1967	IV A/2-S 7137-8/67	BStBl. 1967 I S. 384
5. 1.1968	IV A/2-S 7435-44/67	BStBl. 1968 I S. 185
15. 1.1968	IV A/2-S 7433-1/68	BStBl. 1968 I S. 290
14. 2.1968	IV A/2-S 7015-2/68	BStBl. 1968 I S. 401
19. 3.1968	IV A/2-S 7110-4/67	StEK UStG 1967 § 3 Nr. 4
25. 4.1968	IV A/2-S 7435-1/68	BStBl. 1968 I S. 722
20. 5.1968	IV A/2-S 7434-2/68	StEK UStG 1967 § 26 Abs. 3 Nr. 2
4.11.1968	IV A/2-S 7015-7/68	StEK UStG 1967 § 3 Nr. 10
23.11.1968	IV A/2-S 7155-7/68	StEK UStG 1967 § 4 Ziff. 4 Nr. 8
24. 6.1969	IV A/2-S 7118-4/68	StEK UStG 1967 § 3 Nr. 19
24.11.1969	IV A/4-S 7434-1/69	StEK UStG 1967 § 26 Abs. 3 Nr. 3
1.12.1969	IV A/4-S 7143	UStR 1970 S. 44
12.12.1969	IV A/2-S 7110-8/69	StEK UStG 1967 § 3 Nr. 28
29.12.1969	IV A/3-S 7143-18/69	BStBl. 1970 I S. 168
8. 5.1970	IV A/2-S 7435-10/70	BStBl. 1970 I S. 394

III. Bundesminister für Wirtschaft und Finanzen

<u>Datum</u>	<u>Aktenzeichen</u>	<u>Fundstelle</u>
3. 9.1971	F/Z A 2-0 1755-10/71	BStBl. 1971 I S. 401

IV. Sonstige Verwaltungsvorschriften des Bundesministers der Finanzen

Schreiben des BdF v. 4.6.1968 - IV A/2 - S 7117 - 1/67 -
an den Zentralverband des Genossenschaftlichen Groß-
und Außenhandels, DStZ (B) 1968 S. 314

Schreiben des BdF v. 19.6.1968 - IV A/2 - S 7117 - 8/68 -
an den Verband Deutscher Zeitschriftenverleger e.V.,
DStZ (B) 1968 S. 316

Schreiben des BdF v. 30.7.1968 - IV A/2 - S 7143 - 6/68 -
an den Bundesverband des Privaten Bankgewerbes e.V.,
UStR 1968 S. 264

V. Ländererlasse

Niedersächsisches Finanzministerium,
Erl. v. 4.5.1972 - S 7117 - 5 - 321 -, BB 1972 S. 650

B. Verfügungen

<u>OFD</u>	<u>Datum</u>	<u>Aktenzeichen</u>	<u>Fundstelle</u>
Berlin (LFA)	9.10.1952	Nr. 370/52-S 4100	DStZ(B) 1953 S. 45
Karlsruhe	1. 7.1954	S 4107 A-St 4 a	Verfügungen und Er- lasse zum Umsatz- steuer-Recht, § 2
Münster	17. 5.1955	S 4107-120-S VI 1	Abs. 2 Nr. 516
Münster	4. 3.1958	S 4100-141-S VI 1- 32	UStR 1958 S. 95
Hamburg	9. 5.1958	S 4100-11-St 5	DStR 1958 S. 261

<u>OFD</u>	<u>Datum</u>	<u>Aktenzeichen</u>	<u>Fundstelle</u>
Stuttgart	29.10.1963	S 4311-35-St 61	UStR 1965 S. 46
Hamburg	10. 6.1964	S 4100-30/64- St 511	DB 1964 S. 936
München	29. 4.1965	S 4311-122/4-St 4	UStR 1965 S. 237
Saar- brücken	29.11.1965	S 4100-20-St 32	DStZ (B) 1966 S. 68
Hannover	11. 2.1966	S 4100-595-StH 713 (S 4100-202-StO 611)	DStZ (B) 1966 S.126
Düsseldorf	6. 4.1966	S 4100 A-St 62 H	DStZ (B) 1966 S.237
Hannover	ohne Datum	S 4100-609-StH 724 (S 4100-213-StO 611)	DStZ (B) 1966 S.411
Berlin	14. 2.1967	St 531-S 4100-2/67	DStZ (B) 1967 S.139
Hamburg	20.12.1967	S 7100-12/67-St 511	Inf.A 1968 S. 60
Köln	27. 2.1968	S 7300-2-BSt 111	DStZ (B) 1968 S.173
Frankfurt	14. 5.1968	S 7117	Juretzek, Kommentar Teil 5 § 3 Abs. 10 S. 1
Saar- brücken	20. 5.1968	S 7143-1-St 32	UStR 1968 S. 352
Hamburg	2. 9.1968	S 7117	Juretzek, Kommentar Teil 5 § 3 Abs. 10 S. 3
Düsseldorf	14. 1.1969	S 7522 A-St 641	DB 1969 S. 983
Frankfurt	27. 5.1969	S 7300 A-20-BSt 1a	Inf. A 1969 S. 351
Düsseldorf	22. 9.1969	S 7117 A-St 621	UStR 1969 S. 354
Berlin	11.11.1969	St 43a-S 7143-7/69	DB 1969 S. 2311
Hamburg	4.12.1969	S 7101-16/69-St 511	UStR 1971 S. 190
Hamburg	11. 6.1970	S 7100-102/70- St 251	UStR 1970 S. 267
Hannover	2. 7.1970	S 7117-8-St 0611	Inf. A 1970 S. 444
Düsseldorf	6. 8.1970	S 7522 A	Juretzek, Kommentar Teil 5 § 8 Abs. 1 S. 13 - 14
Münster	10. 9.1970	S 7117-17-St 61- 32	UStR 1971 S. 77
Kiel	30. 9.1970	S 7117 A-St 34/341	DB 1970 S. 2195
Berlin	1.11.1971	St 431-S 7435-5/71	UStR 1972 S. 29
München	4. 7.1972	S 7117-10/3-St 41	DB 1972 S. 1804

C. USt-Gruppenleiter-Besprechungen

Besprechung mit den USt-Gruppenleitern der OFDen v.
29./31.1.1964, DstZ (B) 1964 S. 246

Ergebnis der Besprechung mit den USt-Gruppenleitern
der OFDen v. 9. bis 11.6.1965, UStR 1965 S. 283

Ergebnis der Besprechung mit den USt-Gruppenleitern
der OFDen am 9. und 10.1.1968, BB 1968 S. 618

Ergebnis der Besprechung mit den USt-Gruppenleitern
der OFDen am 9. und 10.4.1968, DB 1968 S. 1649

Ergebnis der süddeutschen USt-Gruppenleiterbesprechung
im Oktober 1968, Juretzek, Kommentar Teil 5 § 8 Abs. 1
S. 9

Ergebnis der Besprechung der USt-Gruppenleiter der
norddeutschen OFDen v. 18. bis 20.6.1969, UStR 1969
S. 331

Ergebnis der Besprechung der USt-Gruppenleiter der
norddeutschen OFDen im Juni 1969, UStR 1969 S. 332

Besprechung mit den USt-Referenten der Länder
v. 12. bis 14.1.1972, UStR 1972 S. 170

D. Sonstiges

Bp.-Kartei der OFDen Düsseldorf, Köln und Münster,
DB 1964 S. 606

L e b e n s l a u f

Am 7.10.1939 wurde ich als Sohn des Kfz-Mechanikermeisters Hans Nonnenmacher und seiner Ehefrau Edwige, geb. Medati, in Schwäbisch Hall geboren.

Ab 1946 besuchte ich die Volksschule und ab 1950 die Mittelschule in Schwäbisch Hall, von der ich im Frühjahr 1956 mit dem Zeugnis der Mittleren Reife abging. Vom 1.4.1956 bis 31.3.1959 durchlief ich die Lehre bei einem Steuerbevollmächtigten in Schwäbisch Hall und legte im Frühjahr 1959 die Prüfung als Gehilfe in wirtschafts- und steuerberatenden Berufen ab. Dort war ich bis 30.9.1960 weiterhin als Angestellter tätig. Im Anschluß daran leistete ich bis 31.12.1961 den Wehrdienst ab und wurde als Unteroffizier d. R. entlassen.

Bis Herbst 1966 arbeitete ich als Steuersachbearbeiter und Prüfungsleiter bei zwei Steuer- bzw. Wirtschaftsprüfungsbüros, zuerst in Gladbeck und dann in Düsseldorf. Daneben besuchte ich ab Wintersemester 1962/63 sechs Semester lang die Verwaltungs- und Wirtschafts-Akademie in Düsseldorf. Gleichzeitig bereitete ich mich auf die Prüfung zur Zulassung zum Hochschulstudium ohne Reifezeugnis vor und bestand diese Prüfung am 10.11.1966 vor dem Kultusminister des Landes Nordrhein-Westfalen in Düsseldorf.

Im Wintersemester 1966/67 begann ich das betriebswirtschaftliche Studium an der Universität zu Köln, das ich ab dem 3. Semester an der Friedrich-Alexander-Universität Erlangen-Nürnberg fortsetzte. Hier legte ich zu Beginn des Sommersemesters 1971 die Diplomprüfung für Kaufleute ab.

Seit dem 1.4.1971 bin ich als wissenschaftliche Hilfskraft bzw. wissenschaftlicher Assistent am Seminar für Deutsches und Internationales Steuerrecht der hiesigen Fakultät tätig. Auch während des Studiums und der Tätigkeit am Seminar war ich nebenberuflich als Prüfungsleiter bei der Wirtschaftsprüfungsgesellschaft Dr. Köcke & Partner KG in Düsseldorf tätig.

Seit 8.5.1970 bin ich mit Irmgard, geb. Bürger, verheiratet. Unserer Ehe entstammt eine Tochter.

Offsetdruck-Fotodruck

J. Hogl, 8520 Erlangen Hauptstr. 109, (Nähe Martin-Luther-Platz) Tel. 22990